Das Verschulden im geltenden und kommenden Reichssteuerstrafrecht

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung der Würde eines Doktors

der Rechtswissenschaft

der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät

der

Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg

vorgelegt von

Walter Breitbarth

Gerichtsreferendar

Carl Nieft, Buchdruckerei und Verlag, Bleicherode am Harz

1937

Berichterstatter: Professor Dr. Arthur Wegner

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Diese Dissertation ist gleichzeitig als Broschüre
im Verlag Carl Nieft, Bleicherode a. H., erschienen

Inhaltsverzeichnis.

Seite

§ 1 Einleitung 11

I. Abschnitt:

Das Verschulden im geltenden Steuerstrafrecht.

§ 2 Das geltende Steuerstrafrecht 14

I. Das Verschulden.

§ 3 Das Verschulden im allgemeinen 20
§ 4 Der Vorsatz 22
§ 5 Die Fahrlässigkeit 26

II. Die Sonderregelung der Irrtumslehre im Steuerstrafrecht.

§ 6 Der Ausschluß des Verschuldens durch unverschuldeten Irrtum (§ 395 Abs. I RAO) 26
§ 7 Der fahrlässig herbeigeführte Irrtum (§ 395 Abs. II RAO) . . 32
§ 8 Die Grenze zwischen unverschuldetem und fahrlässig herbeigeführtem Irrtum 33

III. Einzeltatbestände.

§ 9 Die Steuerhinterziehung (§ 396 RAO) 39
§ 10 Die Steuergefährdung (§ 402 RAO) 48

IV. Die Schuldvermutungen.

§ 11 Die Ordnungswidrigkeit (§ 413 RAO) 52
§ 12 Die Vermutungstatbestände der Zoll- und Verbrauchssteuergesetze . 59
§ 13 Die Strafbarkeit der juristischen Personen (§ 393 RAO) . . . 62
§ 14 Die strafrechtliche Haftung nach den Bestimmungen der RAO . . 65
§ 15 Ergebnis der Untersuchungen über das geltende Steuerstrafrecht . 68

II. Abschnitt:

Das Verschulden im kommenden Steuerstrafrecht.

Seite

§ 16 Der Entwurf von 1927 69

§ 17 Die Trennung zwischen kriminellem und nichtkriminellem Unrecht 71

§ 18 Der Maßstab für die Trennung zwischen kriminellem und nichtkriminellem Unrecht 76

§ 19 Die Steuerhinterziehung als kriminelles Unrecht 83

§ 20 Die Ordnungswidrigkeit als kriminelles Unrecht 88

§ 21 Die Unterschiede zwischen dem geltenden Steuerstrafrecht und dem neuen StGB-Entwurf 91

§ 22 Die Neuordnung des Verschuldens der „Ordnungswidrigkeit" und der sonstigen Vermutungstatbestände 94

§ 23 Die Folgen, die sich aus der Neuregelung des Verschuldenserfordernisses des § 413 RAO für das übrige Steuerstrafrecht ergeben. . 102

§ 24 Soll das Steuerstrafrecht in das StGB eingeordnet werden? . . 106

Schrifttumsverzeichnis.

Becker, Dr. Enno: Die Reichsabgabenordnung, Kommentar, 7. Auflage. 1930. Die Stellung des Steuerrechts in der Rechtserneuerung. Zeitschrift der Akademie für Deutsches Recht, 1936. S. 211.

Ball: Allgemeines Strafrecht und Steuerstrafrecht in „Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren nach der AO.", Vorträge der 7. Reichssteuerwoche der Verwaltungsakademie Berlin. 1931.

Beling: Unschuld, Schuld und Schuldstufen im Vorentwurf zu einem Deutschen Strafgesetzbuch. 1910.

Binding: Die Schuld im deutschen Strafrecht: Vorsatz, Irrtum, Fahrlässigkeit.

— Klein in großer Zeit. Die BRVO. vom 18. 1. 1917 über den sogenannten Rechtsirrtum. LZ. 1917 Sp. 299.
Normen III. Band, 1918.

Blau: Devisenrecht und Privatrecht, Iherings Jahrbücher, Band 83, S. 201 ff.

Boesche: Steuerhinterziehung und Steuergefährdung der RAO. Diss. Jena 1929.

Bühler: Allgemeines Steuerrecht. 1927.

Bundes-Gesetzblatt des Norddeutschen Bundes, (BGBl.).

Busch: Grundfragen der strafrechtlichen Verantwortlichkeit der Verbände. 1933.

Cattien: Reichssteuerstrafrecht und Reichssteuerstrafverfahren. 2. Aufl. 1929, mit Nachträgen 1930.

Dahm: Verrat und Verbrechen. ZStaW. (Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft) Band 95, S. 283.

Deutsche Justiz: (DJ.) 1934, S. 492. (Schlesische Volkszeitung vom 31. 3. 1934.)

Dietze: Die strafrechtliche Verantwortlichkeit von juristischen Personen und Personenvereinigungen nach der RAO. Diss. Leipzig 1935.

Dronke: Die Finanzstrafe. ZStW. (Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft) Band 26, S. 632 ff.

Endres: Die kriminelle Natur des Steuerstrafrechts und das Verhältnis von § 359 RAO. zu § 263 StGB. Diss. Erlangen 1929.

Entwürfe: Amtlicher Entwurf eines Einführungsgesetzes zum Allgemeinen Deutschen Strafgesetzbuch und zum Strafvollzugsgesetz von 1929.

StGB.-Entwurf von 1927: Entwurf eines Allgemeinen Deutschen Strafgesetzbuchs. (Reichstag III. Wahlperiode 1924/27, Drucksache Nr. 3390 vom 19. 5. 1927.

Zusammenstellung des Entwurfs eines ADStGB. (Reichstag V. Wahlperiode 1930; 18. Ausschuß. Drucksache Nr. 395 mit Beschlüssen des 18. Ausschusses in 1. Lesung).

Nationalsozialistisches Strafrecht. Denkschrift des Preußischen Justizministers. 1933.

Denkschrift des Zentralausschusses der Strafrechtsabteilung der Akademie für Deutsches Recht. 1934.

Das kommende Strafrecht. Bericht über die Arbeit der amtlichen Strafrechtskommission. Herausgegeben von Dr. Franz Gürtner. Allgemeiner Teil und Besonderer Teil. 1934, 1935, 1936. 1. und 2. Lesung.

Feisenberger: Aus der Rechtsprechung des Reichsgerichts. ZStW. Band 38, S. 855.

Frank, Reinhard: Das Strafgesetzbuch für das Deutsche Reich. Kommentar. 18. Aufl. 1931.

Frank, Hans: Nationalsozialistische Leitsätze für ein neues deutsches Strafrecht. 1935.

Freisler: Deutsches Strafrecht, Vermächtnis und Aufgabe. DStr. (Deutsches Strafrecht), 1934, S. 1.

Einige Gedanken über das Willensstrafrecht. DStr. 1935, S. 162.

Aufbau des besonderen Teils und seine Stellung im kommenden Strafrecht. In Ber. d. amtl. Kommission. Besonderer Teil. 1. Aufl. S. 9. 2. Aufl. S. 13.

Willensstrafrecht; Versuch und Vollendung. in Ber. d. amtl. Kommission. Allgem. Teil S. 9 ff.

Der Treuegedanke im neuen Strafrecht. DStr. 1936, S. 193 ff.

Denkschrift der Akademie für Deutsches Recht. S. 7 ff.

Friedrichs: Reichspolizeistrafgesetzbuch. DStr. 1935, S. 75 ff.

Gatermann: Die Straffreiheit bei Rechtsirrtum im Steuerstrafrecht der AO. Diss. Erlangen 1934.

Gast: Die Ordnungsstrafe der RAO. Diss. Göttingen 1922. (Maschinenschrift, zit. bei Meyer).

Gleisbach, Graf von: Grundsätzliches zum kommenden Strafrecht. DJZ. (Deutsche Juristen Zeitung), 1935, Sp. 5 ff.

Gnad: Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren. 2. Aufl.

Goetzeler: Die rationalen Grundlagen des Steuerstrafrechts. 1934.

Goldschmidt: Die Bekanntmachung über die Verfolgung von Zuwiderhandlungen gegen Vorschriften über wirtschaftliche Maßnahmen vom 18. 1. 1917. JW. (Juristische Wochenschrift), 1917, S. 183.
Verwaltungsstrafrecht. 1902.

Grau: Kriminelles Unrecht und Verwaltungsunrecht. DJ. 1935, S. 506 ff.
Die Auswirkungen des nationalsozialistischen Rechtsdenkens auf die strafrechtliche Nebengesetzgebung. DStr. 1936, S. 211 ff.

Groth: Wegweiser durch das Steuerstrafrecht. 1. Aufl. 1926.

Hartenstein: Devisennotrecht. 1935, S. 423 ff.

Heinrich: Handbuch des Steuerstrafrechts und Steuerstrafverfahrens. 1923.

Hellwig: Steuerhinterziehung durch vorsätzliche Nichtzahlung zur Zeit der Fälligkeit. JW. 1927, S. 1731.

Hensel: Steuerrecht. 3. Aufl. 1933. JW. 1932, S. 2821. Bemerkung zur Entscheidung des Bay. Ob. Landesgericht.

Heslenfeld: Stellt die BRVO. vom 18. 1. 1917 einen Schuld- oder einen Strafausschließungsgrund auf? LZ. (Leipziger Zeitschrift) 1918, Sp. 549.

v. Hippel: Deutsches Strafrecht. II. 1930.

Der Rechtsirrtum nach den Beschlüssen der Strafrechtskommission. ZStW. Band 35, S. 845.

— Vergleichende Darstellung des Allgemeinen Teils (VDAT.) III. 1908.

Jadesohn: DStZ. (Deutsche Steuerzeitung) 1916, S. 992.

Jellinek: Verwaltungsrecht. 3. Aufl. 1931.

Juliusberger: Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren. 2. Aufl. 1923.

Klee: Das Verbrechen als Rechtsgut- und Pflichtverletzung. DStr. 1936, S. 1. Zum kommenden Strafrecht. DJZ. 1934, Sp. 1303.

Vorsatz und Rechtsirrtum. DJ. 1934, S. 737.

Kohlrausch: Irrtum und Schuldbegriff im Strafrecht, 1903.

Körfgen: Der Beruf des Steuerberaters. S. 139 ff. (Loseblattausgabe).

Leipziger Kommentar: Ebermayer-Lobe-Rosenberg. Reichs-Strafgesetzbuch. 4. Aufl. 1929.

Lelewer: Steuerstrafrecht. 1925.

v. Liszt-Schmidt: Lehrbuch des deutschen Strafrechts. 25. Aufl. 1927; 26. Aufl. 1932.

Lobe: Eine bedeutende Kriegsnotverordnung über Kriegsnotverordnungen. LZ. 1917, Sp. 225. Hoffnungen und Entwürfe. Ger. S. (Gerichtssaal). Band 105, S. 105, S. 269; Band 106, S. 285; Band 107, S. 108.

Löwe-Rosenberg: Die Strafprozeßordnung für das Deutsche Reich. Kommentar von E. Löwe fortgesetzt von E. Hellweg und W. Rosenberg. 19. Aufl. 1934.

Mayer, Otto: Deutsches Verwaltungsrecht. I. Band. 1. Aufl. 1895; 3. Aufl. 1924 (zit.: Mayer, Verwaltungsrecht).

Die Finanzstrafe. Handbuch der Finanzwissenschaft, I. Band. S. 95.

Meyer: Ein gesetzgeberischer Fortschritt in der Behandlung des strafrechtlichen Irrtums. DJZ. 1917, S. 179.

Aus der Rechtsprechung des Bay. Ob. Landesgerichts. ZStW. Band 38, S. 843.

Meyer, H.: Strafbarkeit der juristischen Personen im Steuerstrafrecht unter besonderer Berücksichtigung des § 357. Diss. Göttingen. 1929.

Merk: Reichsgericht und Steuerrecht. Reichsgerichts-Festgabe 1929, IV. Band, S. 73.

Mezger: Strafrecht. 1931.
Die materielle Rechtswidrigkeit im kommenden Strafrecht. ZStW. Band 55, S. 1.

Mirbt: Grundriß des deutschen und preußischen Steuerrechts. 1926.

Mundt: Grundriß des Steuerstrafrechts und Steuerstrafverfahrens. 3. Tausend 1929; Nachtrag 1930.

Mrozeck, Boethke, Arlt, Pinder. Kommentar zur Reichsabgabenordnung. 3. Aufl. 1924.

Pistorius: Unser Steuerrecht. I. Teil. Allgemeines Steuerrecht. 1928.

Preußische Gesetzessammlung (GS.).

Rath: Finanzwissenschaft und Finanzrecht. D. Recht (Deutsches Recht). 1935, S. 240.

Reichsgesetzblatt (RGBl.).

Reinhardt: Leitsätze für die Gestaltung und Auslegung des Steuerrechts nach nationalsozialistischer Anschauung. DStZ. 1935, S. 569.

Der Nachschauparagraph. DStZ. 1935, S. 6.

Die Beurteilung von Tatbeständen nach nationalsozialistischer Weltanschauung. DStZ. 1936, S. 91.

Rede vom 16. 6. 1936. in „Hallische Nachrichten" v. 17. 6. 1936.

Rietzsch: Die Neuordnung des Rechts der Übertretungen. DStr. 1935, S. 65.

Rode: Die Bedeutung des § 367 II. Zeitgemäße Steuerfragen 1922, S. 128. Ist in § 357 RAO. die Deliktsfähigkeit juristischer Personen anerkannt? Deutsche Strafrechtszeitung 1922. S. 348.

Rosendorff: Die Tatbestände des Steuerstrafrechts.
Steuerstrafrecht u. Steuerstrafverfahren nach der AO. 1931, S. 1.

Seweloh: Die Reichsfluchtsteuer. St. u. W. (Steuer und Wirtschaft) 1934, Sp. 1361.

Schäfer: Der Rechtsirrtum bei Zuwiderhandlungen gegen Kriegsverordnungen. LZ. 1917, Sp. 425.

Schäfer, Ernst: Die Schuldlehre. in Ber. d. amtl. Kommission. Allgem. Teil, 1. Aufl. S. 37; 2. Aufl. S. 67.

Schaffstein: Das Verbrechen eine Rechtsgutverletzung? DStr. 1935, S. 97.

Schmalz: Die Steuerhinterziehung im Sinne von § 359 Abs. 1—4 mit besonderer Berücksichtigung auf dem Gebiete der Besitz- und Verkehrssteuern. 1926.

Schmidt: Zur Trennung des Polizeiunrechts vom kriminellen Unrecht. Reichsverwaltungsblatt (RVB.) 1936, S. 197.

Neues aus dem Steuerstrafrecht, insbesondere die Steuergefährdung nach § 367 AO. JW. 1927. S. 1794.

Schwinge: Teleologische Begriffsbildung. 1930.

Stienen: Das Wesen der Übertretung. ZStW. Band 35, S. 637.

Strauß: Die Erweiterung des Rechtsgüterschutzes im nationalsozialistischen Strafrecht. Denkschr. d. Ak. f. D. Recht. S. 31.

Thierack: Neues deutsches Strafrecht. DJZ. 1935, Sp. 913.

Verhandlungen des Reichstags. 13. Legislaturperiode. 2. Session. Anlagen zu den sten. Berichten Band 320, S. 164. Drucksache Nr. 650.

Verhandlungen der verfassunggebenden deutschen Nationalversammlung. Band 338, (Anlagen zu den sten. Berichten) S. 535 ff.; 598 ff. Drucks. Nr. 759.
Band 339, S. 1386 ff., zu Drucks. Nr. 759.
Band 339, S. 1408, Ausschußbericht des 11. Ausschusses (S. 46).
Band 339, S. 1526, Aktenstück 1513.

Weber: Die praktischen Auswirkungen der Aufnahme des Unrechtsbewußtseins in den Vorsatzbegriff. DStr. 1936, S. 65.

Wehner: Die Steuerhinterziehung und Steuergefährdung nach dem Strafrechte der Reichsabgabenordnung. Zeitgemäße Steuerfragen 1923, Heft 22.

Wolf: Die Stellung der Verwaltungsdelikte im Strafrechtssystem. Frank-Festgabe 1930, Band 2, S. 516.

Entscheidungen des Reichsfinanzhofs (RFH.),
des Reichsgerichts in Strafsachen (RG.),
des Reichsgerichts in Zivilsachen (RGZ.),
des Reichsgerichts veröffentlicht im Reichssteuerblatt (RG. in RStBl.),
des Reichsgerichts veröffentlicht in der Juristischen Wochenschrift (RG. in JW.),
des Reichsgerichts veröffentlicht in Steuer und Wirtschaft (RG. in St. u. W.).

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41548112_0131

§ 1: Einleitung.

Kann der heutige Staat ohne Steuern[1]) leben und auskommen? Die eindeutige und unzweifelhafte Antwort auf diese Frage lautet: Nein!

Mit Recht stellt daher Reinhardt an die Spitze eines seiner Aufsätze folgenden Leitsatz: „Ohne Steuern kein Staat, und ohne Staat keine Daseins- und Entwicklungsmöglichkeit des einzelnen".[2])

Der Staat muß versuchen, sich die für seine Existenz erforderlichen Steuern zu verschaffen, da freiwillig niemand Steuern zahlen wird. Wie der Staat das am zweckmäßigsten und erfolgreichsten tut und trotzdem gerecht bleibt, lehrt die Finanzwirtschaft.[3])

Über diese Fragen soll in der vorliegenden Arbeit nicht gesprochen werden.

Es ist eine Erfahrungstatsache, daß die vom Staat dem einzelnen auferlegten Steuern von diesem als eine ungerechte Belastung empfunden werden. Sehr viele der Steuerpflichtigen suchen sich daher dieser, in ihren Augen ungerechten Belastung, mit mehr oder minder gutem Erfolg zu entziehen. Diese Tatsache ist dem Staat bekannt. Er benötigt die Steuern dringend und muß daher Gegenmaßnahmen ergreifen, um so einem Minderaufkommen an Steuern vorzubeugen. Es stehen ihm hierzu zwei Wege offen:

1. Der Staat sucht die Steuermoral zu heben, d. h. sucht seine Untertanen durch Erziehung dahin zu bringen, daß sie ohne Zwang die ihnen auferlegten Steuern zahlen, indem er sie davon überzeugt, daß sie die Steuern in ihrem eigenen Interesse zahlen müssen, da ihnen anderenfalls der vom Staate gegen Angriffe von beliebiger Seite geforderte Schutz nicht gewährt werden kann.
2. Der Staat droht eine Strafe für den Fall der Nichtzahlung bezw. nicht vollständigen Zahlung der Steuern an. Wobei die Strafe, wie im Strafrecht, sowohl vergeltend als auch abschreckend wirken soll.

---

[1]) Was Steuern sind, sagt § 1 der Reichsabgabenordnung. (RAO.)
[2]) Reinhardt in D. St. Z. 1935 S. 569.
[3]) Handbuch der Finanzwissenschaft 1. u. 2. Bd.; Hensel Steuerrecht S. 56 ff. Bühler Steuerrecht S. 120 ff., 201 ff.

Daß man sich schon in früheren Zeiten ernstlich um die Hebung der Steuermoral bemüht hat, zeigt ein Reglement des preußischen Königs vom Jahre 1810, das folgendermaßen lautet:

„Wir haben das Vertrauen zu denselben (den Untertanen, d. Verfasser), daß sie sich dieser Abgaben willig unterwerfen und die Vorschriften dieses Reglements genau befolgen werden. In dieser Voraussetzung, und zur Verminderung der Verwaltungskosten, soll die Administration möglichst einfach geschehen. Da Wir von der Rechtlichkeit und dem Gemeinsinn der Bewohner des flachen Landes erwarten, daß sie durch Defraudation sich nicht derjenigen Abgaben entziehen werden, welche zur Erhaltung des Ganzen unentbehrlich sind, zumal Wir dadurch in die Notwendigkeit versetzt würden, strengere Controllen zur Sicherung der Gefälle anzuordnen, wovon die Erhöhung der Consumtionssteuer selbst, zur Bestreitung der vermehrten Administrationskosten, die nothwendige Folge seyn würde".[4])

Dieses Reglement enthält in so einfacher und klarer Weise die beiden obengenannten Möglichkeiten, daß sich ein näheres Eingehen darauf erübrigt.

Trotz dieses großen Vertrauens, das der König in seine Untertanen setzte, drohte er in dem gleichen Reglement auch bereits die Strafen an, die denjenigen treffen sollten, der seiner Steuerpflicht nicht nachkam. Er war sich also offensichtlich dessen bewußt, daß sein Appell an sein Volk, die Steuern zu zahlen und am Ganzen mitzuarbeiten, ziemlich wirkungslos verhallen würde, wenn nicht zugleich auch eine Strafe für den Fall der Zuwiderhandlung angedroht würde.

All' die Bemühungen, die Steuermoral zu heben, haben nur geringen Erfolg gehabt, denn es ist bisher nicht gelungen, die Mehrzahl der Staatsbürger von der Notwendigkeit der Steuerzahlungen zu überzeugen, sodaß auch heute die Strafandrohung noch erforderlich ist.

Das idealere der beiden Mittel, die Staatsbürger zur Zahlung der Steuer zu veranlassen, dürfte die Hebung der Steuermoral sein; das wirksamere ist aber zweifellos die Strafandrohung, obwohl es sich natürlich nicht feststellen lassen wird, was den einzelnen im Einzelfall zur Zahlung seiner Steuern veranlaßt hat.

Die einzelnen in den Steuergesetzen enthaltenen Strafandrohungen ergeben zusammengefaßt das sogenannte Steuerstrafrecht.[5])

---

[4]) Reglement vom 18. Oktober 1810 wegen Zahlung, Erhebung und Controllierung der durch das Edikt vom gestrigen Tage verordneten Land-Consumtionssteuer. G.S. 1810 S. 40 ff.

[5]) Die regelmäßig wiederkehrende Definition lautet, entsprechend der Liszt'schen Definition des gemeinen Strafrechts: Steuerstrafrecht ist der Inbegriff derjenigen staatlichen Rechtsregeln, durch die an das Steuerverbrechen als Tatbestand die Strafe als Rechtsfolge geknüpft wird. (Liszt-Schmidt S. 1, Endres S. 12).

Da die Menschen stets die Neigung haben werden, sich drückenden Lasten zu entziehen, wird es — abgesehen von dem heute noch fast unmöglich erscheinenden Zustand, indem jeder seine Steuern auch ohne Strafdrohung zahlt — solange es Steuern gibt, auch ein Steuerstrafrecht geben müssen.

Der Zweck des Steuerstrafrechts ergibt sich aus dem eben Gesagten und lautet kurz zusammengefaßt: Das Steuerstrafrecht soll die Garantie dafür bieten, daß die veranlagten Steuerbeträge auch tatsächlich einkommen, d. h., es soll dem Staat das Aufkommen der zur Erfüllung seiner Aufgaben nötigen Mittel gewährleisten. Daß gerade das Dritte Reich zur Zeit der Wehrhaftmachung des Volkes und der Krisenbehebung durch Aufträge des Staates und der Gemeinden besonders darauf sehen muß, daß alle veranlagten und fälligen Steuern restlos einkommen, bedarf keiner besonderen Hervorhebung. Die Tatsache, daß das Steueraufkommen seit 1933 von Jahr zu Jahr steigt, ist wohl ein Zeichen für die Wiedergesundung der Wirtschaft, aber noch nicht für die Überflüssigkeit des Steuerstrafrechts, wie die vielen anhängigen Steuerstrafverfahren zeigen. Im gleichen Sinne hat sich im Juni 1936 anläßlich der Eröffnung eines Lehrganges der Steuerschule Ilmenau der Staatssekretär im Reichsfinanzministerium, Reinhardt, ausgesprochen.[6])

Das Steuerstrafrecht, das, wie eben festgestellt, staatspolitisch außerordentlich bedeutsam ist und das, wie die vielen Entscheidungen des Reichsgerichts zeigen, auch praktisch durchaus nicht die geringe Bedeutung hat wie allgemein angenommen wird, soll in der vorliegenden Arbeit einer eingehenden Betrachtung unter dem Gesichtspunkt des Verschuldens unterzogen werden.

Es soll nicht Zweck der Arbeit sein, an Hand des Verschuldensbegriffs das gesamte geltende Steuerstrafrecht zu erörtern, um damit den bereits zahlreich vorhandenen Abhandlungen über das geltende Steuerstrafrecht eine neue hinzuzufügen, sondern es sollen nur die für das geltende Steuerstrafrecht charakteristischen Tatbestände, soweit sie das Verschulden betreffen, erörtert werden. Neben der Erörterung der grundsätzlichen Fragen soll auch besonders die Rechtsprechung des Reichsgerichts berücksichtigt werden, um so ein möglichst getreues Abbild des „geltenden" Steuerstrafrechts zu bekommen. Auf Grund der so gewonnenen Ergebnisse soll unter Zugrundelegung der nationalsozialistischen Weltanschauung die Möglichkeit einer Neugestaltung des in den einzelnen Tatbeständen geforderten Verschuldens erwogen werden. Die Erörterung dieser Möglichkeit entspringt nicht der allzuweit verbreiteten Sucht, sämtliche alte Gesetze durch neue zu ersetzen, nur um des Neuen willen, sondern sie hat

[6]) Reinhardt, Rede v. 16. 6. 36 in „Hallische Nachrichten" v. 17. 6. 36, Hauptbl. 1. Seite.

ihren Grund in der starken Angleichung des Steuerstrafrechts an das gemeine Strafrecht. Da das gemeine Strafrecht sich in aller Kürze ändern und zwar besonders was den hier interessierenden „Allgemeinen Teil" betrifft, grundlegend ändern wird, ist es für das Steuerstrafrecht eine außerordentlich wichtige Frage, wie diese Änderung ausfallen wird und wie sich diese Änderung auf das Steuerstrafrecht auswirken wird. Es wird daher an Hand der bisher bekannt gewordenen Entwürfe und der darin verkörperten nationalsozialistischen Grundgedanken die mögliche Neugestaltung des Steuerstrafrechts von seiten des Verschuldens aus untersucht werden.

I. Abschnitt:

Das Verschulden im geltenden Steuerstrafrecht.

§ 2: Das geltende Steuerstrafrecht.

Ehe im einzelnen auf das Verschulden im Steuerstrafrecht eingegangen wird, soll als Grundlage für die kommenden Betrachtungen, eine erschöpfende Erfassung der steuerstrafrechtlichen Bestimmungen, soweit sich aus ihnen etwas über das geforderte Verschulden entnehmen läßt, vorangestellt werden. Diese Aufstellung soll gleichzeitig eine Abgrenzung des Steuerstrafrechts gegenüber einigen anderen ähnlichen nebenstrafrechtlichen Gebieten ermöglichen.

An der Spitze der Gesetze, die steuerstrafrechtliche Bestimmungen enthalten, steht die Reichsabgabenordnung vom 22. Mai 1931 (RGBl. I S. 161 ff.) in der Fassung, die sie nach wiederholten Änderungen[7]) durch das Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934 (RGBl. I S. 925 ff.) erhalten hat. Durch die einheitliche Regelung im dritten Teil der RAO. ist dieser Abschnitt der Mittelpunkt des geltenden Steuerstrafrechts. Um eine Einheitlichkeit im Steuerstrafrecht herbeizuführen, bestimmte die RAO., daß alle Gesetze, soweit sie nicht einfach wegen Nichtübereinstimmung mit der RAO. außer Kraft traten, umgehend den Vorschriften der RAO. angepaßt würden.[8]) Diese Anpassung ist nach und nach durchgeführt worden, sodaß nunmehr eine Einheit besteht. Zuletzt sind zum 1. 1. 1931 das Tabaksteuergesetz und das Vereinszollgesetz den steuer-

[7]) Änderungen vom: 5. 6. 1931 RGBl. I S. 279; 18. 7. 1931 RGBl. I S. 373; 23. 8. 1931 RGBl. I S. 449; 8. 12. 1931 RGBl. I S. 699 ff.; 23. 12. 1931 RGBl. I S. 779; 14. 6. 1932 RGBl. I S. 273; RGBl. I S. 285; 18. 3. 1933 RGBl. I S. 109; 6. 5. 1933 RGBl. I S. 257; 24. 3. 1934 RGBl. I S. 235; RGBl. I S. 238 ff.; 28. 6. 1935 RGBl. I S. 844, 850; 20. 6. 1935 RGBl. I S. 752.

[8]) §§ 451, 452, RAO. a. F.

strafrechtlichen Bestimmungen angepaßt worden.[9]) So enthält die RAO. heute den sogenannten „Allgemeinen Teil" des Steuerstrafrechts ausschließlich. Zwar schafft die RAO. keinen vollständig neuen allgemeinen Teil, sondern verweist durch § 391 n. F. (355 a. F.) auf den allgemeinen Teil des Strafgesetzbuches, soweit in ihr selbst nichts Abweichendes bestimmt ist.[10])

Was den „Besonderen Teil" des Steuerstrafrechts anbelangt, so enthält die RAO. im wesentlichen das geltende Steuerstrafrecht. Viele, ja die meisten Steuergesetze enthalten überhaupt keine Vorschriften über die strafbaren Handlungen, in diesen Fällen kommen die Bestimmungen der RAO., die ja für alle Steuergesetze gilt, ohne weiteres zur Anwendung.[11]) Ein weiterer Teil von Steuergesetzen, enthält eine ausdrückliche Bestimmung, die auf die RAO. verweist.[12]) Soweit in einzelnen Gesetzen noch Strafbestimmungen enthalten sind, handelt es sich um Sonderfälle, die durch die besondere Gesetzesmaterie bedingt sind und daher nicht in der RAO. geregelt worden sind.

I. Die Steuerdelikte der RAO.

1. Die vorsätzlichen Delikte.

a) Im Vordergrund steht hier die im § 396 n. F. (359 a. F.) geregelte Steuerhinterziehung. § 396 erfordert Vorsatz für die Begehung der Steuerhinterziehung, läßt aber im Abs. 5 eine Ausnahme für die Verbrauchssteuergesetze zu, wonach Bestrafung wegen Hinterziehung auch eintritt, ohne daß Vorsatz festgestellt zu werden braucht.

b) Das nächstwichtigste Delikt ist die Steuerhehlerei § 403 RAO. n. F. (368 a. F.); auch sie kann nur vorsätzlich begangen werden.

Die weiteren in der RAO. geregelten Delikte, die zur Begehung Vorsatz erfordern, sollen, da sie praktisch keine große Bedeutung haben, nur aufgezählt werden:

c) Steuerzeichenfälschung § 405 Abs. 1 n. F. (369 a a. F.).

d) Weiterverwendung bereits verwendeter Steuerzeichen § 405 Abs. 2 n. F. (369 a a. F.).

---

[9]) Durch Gesetz vom 22. 12. 1929 (RGBl. I S. 234 ff. und durch Verordnung v. 1. 12. 1930 (RGBl. I S. 579). über die Anpassung im einzelnen: Tattien Steuerstrafrecht S. 10 ff. u. Nachtrag 1930 S. 1 ff.

[10]) Bezügl. der Einzelheiten wird auf die weiter unten erfolgende Darstellung verwiesen.

[11]) Einkommensteuergesetz, Kapitalverkehrssteuergesetz u. Vermögensteuergesetz v. 16. 10. 1934, Erbschaftssteuerges. v. 22. 8. 25 mit Änderung v. 16. 10. 34.

[12]) § 27 der Bürgersteuer-D. V. O. v. 17. 10. 34. § 25 der Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz v. 30. 1. 32. § 26 Vergnügungssteuerges. v. 7. 7. 33. § 1 Abs. 10 d. Verordnung über das Wareneingangsbuch v. 20. 8. 35.

e) Anfertigung von Formen und Geräten oder Papier zur Fälschung von Steuerzeichen. § 405 Abs. 3 n. F. (§ 369 a a. F.).

f) Vorsätzliche falsche Kontoneröffnung. § 407 i. V. mit § 163 Abs. 1.

g) Verletzung von gewissen Erkundigungspflichten der Banken, Sparkassen, usw. § 408 i. V. mit § 163 Abs. 2 u. 3.

h) Auskunftspflicht für Aktienermittlung. § 408 i. V. mit § 185.

i) Verletzung der durch den Reichsfinanzminister angeordneten Mitteilungspflicht. § 408 i. V. mit § 187.

j) Verfehlungen beim Tod eines Steuerpflichtigen. (§ 409 i. V. mit § 117).

k) Geschäftsmäßige öffentliche Reklame für Erreichung von Steuerersparnissen. § 411.

l) Verletzung des Steuergeheimnisses. § 412.

2. Die vorsätzliche Steuerzeichenfälschung ist nur strafbar, wenn sie in der Absicht begangen wird, daß die Steuerzeichen als echt verwendet werden sollen. § 405 Abs. 1. Tritt bei der Anlegung eines Falschkontos die Absicht der Steuerhinterziehung, und bei der Verletzung des Steuergeheimnisses die Absicht den Steuerpflichtigen zu schädigen hinzu, dann wirkt die Absicht straffschärfend.

3. Die RAO. enthält, abgesehen von den oben unter 1. g) bis i) genannten Tatbeständen, die auch fahrlässig begangen werden können, nur ein Delikt, das auch bei fahrlässiger Begehung strafbar ist: Die Steuergefährdung. § 402 n. F. (§ 367 a. F.) Sie bildet das Gegenstück zu der nur vorsätzlich begehbaren Hinterziehung.

4. Eine besondere Regelung enthält der § 413 n. F. (377 a. F.), der alle Zuwiderhandlungen gegen die im Interesse der Besteuerung erlassenen Vorschriften mit einer Ordnungsstrafe bedroht.

5. § 202 spricht von Geldstrafen, es handelt sich aber hier nicht um Strafen i. S. des StGB., sondern vielmehr um ein Zwangsgeld, das im Verwaltungsverfahren auferlegt wird.[13])

II. Die Verbrauchssteuergesetze.

Neben diesen allgemeinen, in der RAO. geregelten Delikten, haben andere Steuergesetze, insbesondere die Verbrauchssteuergesetze Sondertatbestände aufgestellt. Das wesentliche Merkmal aller dieser Verbrauchssteuergesetze ist die Aufstellung von Vermutungstatbeständen. Es handelt sich hierbei um Tatbestände, nach denen die Strafe eintritt, wenn gewisse äußere Tatbestandsmerkmale gegeben sind. Beim Vorliegen dieser Tatbestandsmerkmale, wird die Hinterziehung ohne weiteres als vollbracht

[13]) Vgl. § 413 Abs. 2, der ausdrücklich die Ordnungsstrafe dem Zwangsmittel des § 202 gegenüberstellt. Ebenso: Becker: § 202 Anm. 9.

angesehen und der Vorsatz vermutet. Vorschriften in diesem Sinne enthalten die §§ 58/59 des Tabaksteuergesetzes,[14]) die §§ 14 Zuckersteuergesetz,[15]) 10 Salzsteuergesetz,[16]) 13 Spielkartensteuergesetz,[17]) 15 Leuchtmittelsteuergesetz,[18]) 16 Zündwarensteuergesetz,[19]) 18 Biersteuergesetz.[20])

Die §§ 12 Spielkartensteuergesetz, 14 Leuchtmittelsteuergesetz, 15 Zündwarensteuergesetz regeln völlig übereinstimmend die Strafe für die Steuerhinterziehung, die in allen Fällen durch Berufung auf den § 359 RAO. a. F. gekennzeichnet und damit nur bei vorsätzlicher Begehung strafbar ist. Sowohl Biersteuergesetz (§ 19) als auch das Salzsteuergesetz drohen Strafe an, wenn vorsätzlich oder in bestimmten Fällen fahrlässig, entweder andere als zulässige Stoffe zur Herstellung von Waren oder die hergestellten Waren zu anderen als den gesetzlich festgestellten Zwecken, verwandt werden. Ebenso bedroht § 14 Abs. 1 Spielkartensteuergesetz denjenigen mit Strafe, der wissentlich, d. h. vorsätzlich mit ungestempelten Karten spielt. Auch den Wirt trifft eine Strafe, falls es nicht nachweislich ohne sein Wissen geschieht, d. h. es wird eine Vermutung zu Ungunsten des Wirtes aufgestellt. Sind mit Wissen eines Betriebsleiters von Dritten Zuwiderhandlungen gegen gewisse gesetzliche Bestimmungen begangen worden, so trifft nach § 15 Zuckersteuergesetz auch den Betriebsleiter (unabhängig von dem Täter) eine Strafe.

III. Sonstige Steuergesetze.

Das Rennwett- und Lotteriegesetz[21]) droht in den §§ 14, 23 Strafe für den Fall der Hinterziehung der fälligen Steuern an. Da der Begriff Hinterziehung nicht näher erläutert ist, ist er gleich der Steuer-„Hinterziehung" der RAO. zu setzen.

Das Wechselsteuergesetz[22]) droht in § 13 die Hinterziehungsstrafe für Kommissionäre an, die Geschäfte mit Wechseln, bei denen die Steuern hinterzogen sind, machen.

Die erste Steueramnestie-Verordnung[23]) enthält im § 13 einen selbständigen Straftatbestand. Vorsätzliches Zuwiderhandeln gegen die in den §§ 9 — 12 enthaltenen Anzeigepflichten zieht die Strafe der Hinterziehung

---

[14]) 12. 9. 19 RGBl. 1667 ff. m. Änderungen bis 13. 12. 34 RGBl. I S. 229 ff.
[15]) 4. 6. 1930 RGBl. I S. 188.
[16]) 22. 6. 1932 RGBl. I S. 315 ff., geändert durch Ges. v. 5. 7. 1934 RGBl. I S. 573.
[17]) Spielkartengesetz v. 9. 7. 1923 RGBl. I S. 564.
[18]) 9. 7. 23 RGBl. I S. 567.
[19]) 9. 7. 23 RGBl. I S. 570.
[20]) 11. 7. 23 m. Änderungen bis 19. 3. 32 RGBl. I S. 136.
[21]) Gesetz v. 8. 4. 1922 RGBl. I S. 393.
[22]) Gesetz v. 2. 9. 1935 RGBl. I S. 1127.
[23]) Verordnung über steuerliche Erfassung bisher nicht versteuerter Werte, v. 23. 8. 1931 RGBl. I S. 449.

nach sich, wobei allerdings in schweren Fällen, über die RAO. hinausgehend, auf Zuchthaus bis zu 10 Jahren erkannt werden kann. Fahrlässiges Zuwiderhandeln wird wie eine Steuergefährdung bestraft.

§ 15 der zweiten Steueramnestieverordnung[24]) stellt die vorsätzliche, gegen eine Rechtspflicht verstoßende Nichtangabe von Vermögenswerten unter Gefängnis- oder Zuchthausstrafe. Der letzte Satz des Abs. 1 betont ausdrücklich: „Im Übrigen bleiben die Vorschriften der RAO. unberührt".

Die Bestimmungen über die Reichsfluchtsteuer[25]) regeln in § 9 die Folgen der Nichtzahlung der Reichsfluchtsteuer, deren Betrag ¼ des steuerpflichtigen Vermögens beträgt. Die Strafbestimmungen der Reichsfluchtsteuer sind, trotz ihrer sonst nicht einer Steuer entsprechenden Höhe, steuerstrafrechtliche Bestimmungen, wie sich aus § 9 Ziff. 1 ergibt, wo es heißt: „Die Steuerflucht ist eine Steuerzuwiderhandlung im Sinne der RAO." Es ist hierbei nicht nötig, daß der Täter vorsätzlich die Hinterziehung der fälligen Steuer begeht, es genügt zur Strafbarkeit schon die Tatsache der Nichtzahlung. Die Strafe tritt nur dann nicht ein, wenn der Täter nachweist, daß ihn kein Verschulden trifft. (§ 9 Ziff. 1 Satz 4)[26])

Der Reichsfluchtsteuer im gewissen Sinne verwandt ist das Volksverratsgesetz.[27]) Das Volksverratsgesetz hat nicht den gleichen Zweck wie die Reichsfluchtsteuerverordnung, die Steuer einbringen soll, es soll vielmehr die deutsche Volkswirtschaft vor unerwünschten Kapitalabwanderungen schützen, die durch keine wirtschaftlichen Vorgänge, sondern nur durch die politische Gegnerschaft gewisser Kreise gegen das Dritte Reich bedingt sind. Daß das Gesetz nicht als Steuer aufgefaßt werden will, ergibt sich schon aus seinem Inhalt und Zweck und der dementsprechend gefaßten Überschrift. Um allen Zweifeln vorzubeugen, bestimmt § 21 der Durchführungsverordnung (s. o. Anm. 27): „Verbrechen und Vergehen gegen das Volksverratsgesetz sind keine Steuerzuwiderhandlungen im Sinne der RAO., auch keine Devisenzuwiderhandlungen im Sinne des Devisenrechts". Die Vorschriften des Volksverratsgesetzes brauchen also im Rahmen dieser Arbeit nicht weiter beachtet zu werden.

Auch das Devisenstrafrecht braucht hier nicht berücksichtigt zu werden. Das Devisenrecht ist kein Teil des Steuerrechts, sondern steht selbständig neben dem Steuerrecht. Es verfolgt einen anderen Zweck als das Steuerrecht; es soll die Wirtschaft vor übermäßigem Abfluß von Devisen schützen und so die Stabilität der Währung gewährleisten. Es

---

[24]) Verordnung v. 19. 9. 1931 RGBl. I S. 503.

[25]) 4. Notv. 1. Abschn.: Reichsfluchtsteuer v. 8. 12. 31 RGBl. I S. 699 m. Änderungen bis 28. 6. 35 RGBl. I S. 844.

[26]) Vgl. Seweloh: Die Reichsfluchtsteuer i. St. u. W. 34 Sp. 1361 ff.

[27]) Volksverratsgesetz v. 12. 6. 33 RGBl. I S. 360, Durchf.-Verordn. v. 28. 6. 33 RGBl. I S. 413 m. Änd. durch das St. Anp. Ges. v. 16. 10. 34 RGBl. I S. 938.

sind also volkswirtschaftliche Gesichtspunkte, die zum Erlaß der Devisenvorschriften geführt haben. Nicht aber sollen die Devisenbestimmungen das Einkommen von Steuern sichern. Daß durch die Verhinderung des Abflusses der Devisen die Steuern reichlicher einkommen, ist ein willkommener aber nicht beabsichtigter Nebenerfolg. Die Devisenverordnung ist daher nicht als Steuergesetz im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 5 der RAO. zu betrachten.[28])

Nicht zum Steuerstrafrecht gehören die Strafbestimmungen des Branntweinmonopolgesetzes, soweit sie die Monopoleinnahmen des Reichs betreffen. Bezüglich der Monopoleinnahmen besteht keine öffentlich-rechtliche Zahlungspflicht — die ja gerade für die Steuer wesentlich ist — vielmehr kommt das Reich zu den Monopoleinnahmen, indem es den von den Brennereien gelieferten Weingeist zu einem höheren Verkaufs- als Einkaufspreis verkauft. Die Monopoleinnahme stellt also ein Entgelt für den verkauften Weingeist dar. Da es das Wesen der Steuer ist, daß sie kein Entgelt für eine Leistung darstellt, kann die Monopoleinnahme nicht als Steuer angesehen werden.[29]) Dagegen sind die im Branntweinmonopolgesetz enthaltenen Bestimmungen über die Branntweinausgleichssteuer und Essigsteuer ausdrücklich im Gesetz als „Steuern" bezeichnet. Daher sind die §§ 158, 168 als zum Steuerstrafrecht gehörig zu betrachten. Sie stellen lediglich eine Straffestsetzung für die gemäß § 359 RAO. a. F. beurteilte Hinterziehung dar.

Nicht zum Steuerstrafrecht gehört der Bannbruch (Konterbande) des § 134 VZG. Es handelt sich hier nicht um eine steuerrechtliche Maßnahme, sondern um eine polizeiliche Maßnahme. Aus irgendwelchen Gründen, etwa gesundheitlichen, oder politischen, wird die Ein-, Aus- oder Durchfuhr von Waren verboten und Zuwiderhandlungen unter Strafe gestellt.[30]) Da für den Bannbruch als Nichtsteuergesetz die RAO. nicht ohne weiteres anwendbar ist, war, als das Verfahren bezüglich der Strafbarkeit des Bannbruchs dem Verfahren der RAO. unterstellt werden sollte, eine besondere gesetzliche Bestimmung dafür nötig (§ 3 Abs. 2 RAO.).

Von Interesse für die vorliegende Arbeit sind nur die §§ 136, 137, 138 VZG. Alle übrigen §§ des VZG. sind entweder aufgehoben oder betreffen den Bannbruch oder regeln lediglich die Strafhöhe in den einzelnen

---

[28]) Ebenso RG. in JW. 1934 S. 2331[7]. RG. 67, 114; 67, 375 (381); 66, 405. Hartenstein: Devisennotrecht (1935) S. 324. Anders Blau, ohne zutreffende Begründung, in Jh.Jahrb. Bd. 83 S. 205.

[29]) RG. 55, 155 (156). Hensel S. 1 Anm. 4. Becker § 1 Anm. 6. Tattien S. 6. Merk RG.-Festgabe 4. Bd. S. 73.

[30]) O. Mayer Verwaltungsrecht 1. Bd. 1924 S. 359. Jellineck Verwaltungsrecht 1931 S. 350. RG. 67, 306. A. A. Hoffmann zitiert bei Tattien S. 91: „Der Zoll ist eine Steuer (indirekte Steuer) die bei Einbringung einer Sache aus dem Zollausland in den freien Verkehr des Zollgebietes erhoben wird".

Fällen. § 136 stellt eine Reihe von Vermutungstatbeständen für das Vorliegen der vollendeten Zollhinterziehung, die hier allein von Bedeutung ist, auf. Die objektive Tatbestandsverwirklichung genügt zur Strafbarkeit, das Verschulden wird in diesen Fällen vermutet. Auch § 138 VZG. enthält in Verbindung mit § 125 VZG. Tatbestände, bei deren Vorliegen die Vermutung der Zollhinterziehung begründet ist. Ergibt in diesen Fällen eine nähere Untersuchung, daß sie nicht vorliegt, dann tritt nur eine Ordnungsstrafe gemäß § 413 RAO. ein.

Ein Überblick über die vorgenannten Einzeltatbestände zeigt, daß die Strafbarkeit im Steuerstrafrecht sowohl dann eintritt, wenn ein Verschulden festgestellt werden kann, als auch dann, wenn kein Verschulden festgestellt werden kann.

Bevor die Betrachtung der charakteristischen Hauptdelikte des Steuerstrafrechts erfolgt, ist es erforderlich, daß wir uns über den Begriff des Verschuldens und seine Erscheinungsformen klar werden.

I. Das Verschulden.

§ 3: Das Verschulden im allgemeinen.

Weder in den Steuerstrafgesetzen, noch im StGB., das gemäß § 391 RAO. subsidiär für das Steuerstrafrecht gilt, findet sich eine Definition der strafrechtlichen Begriffe „Schuld" oder „Verschulden".[31]) Jedoch hat die Strafrechtswissenschaft durch unermüdliche Arbeit eine Klärung dieser Begriffe erreicht. Da es weder Aufgabe dieser Arbeit ist, den Schuldbegriff noch den Verschuldensbegriff zu erörtern, können die von der Wissenschaft erarbeiteten Ergebnisse über Wesen und Funktion der Schuld verwertet werden.

Das Wesen der Schuld besteht in einem Unwerturteil über ein durch die innere Veranlagung (Gesinnung, Seele) des Täters bedingtes Verhalten, das von der Rechtsordnung der Gemeinschaft mißbilligt wird, d. h. rechtswidrig ist (sogenannter Schuldsachverhalt). Aber nicht schlechthin jedes menschliche Verhalten, das gegen die Rechtsordnung verstößt, ist damit schuldhaft; von strafrechtlich beachtlichem schuldhaften Verhalten sprechen wir erst dann, wenn wir dem Täter aus seinem Verhalten einen Vorwurf machen können.[32]) Ob wir aber dem Täter sein Verhalten vorwerfen, d. h. zurechnen können, hängt, abgesehen von den im Gesetz normierten und von der Rechtsprechung ausdrücklich anerkannten Schuldausschließungsgründen,[33]) davon ab, ob wir bei Würdigung seiner

[31]) Was außerstrafrechtlich, etwa ethisch als Schuld zu werten ist, ist für uns nicht von Bedeutung.

[32]) „Schuld ist Vorwerfbarkeit" so Frank, Aufbau (1937) S. 11, Mezger S. 249. weitere Schrifttumsnachweise siehe Mezger A. 5 zu S. 249.

[33]) Solche Gründe stellen z. B. die §§ 52, 54 StGB. dar. Im Einzelnen vgl. hierzu Mezger S. 364 ff. (§§ 48, 49).

Gesamtpersönlichkeit zu dem Ergebnis kommen, daß er sein von der Rechtsordnung mißbilligtes Verhalten, als von ihr mißbilligt erkannte oder erkennen mußte und in der Lage war, sein Verhalten gemäß dieser Erkenntnis einzurichten.[34]) Voraussetzung für das Vorhandensein einer Schuld ist also stets, daß der Täter zurechnungsfähig ist. Die Zurechnungsfähigkeit stellt einen Teil des Schuldbegriffs dar.[35]) Ist der Täter nicht zurechnungsfähig, dann fehlt es an einer Person, der die Schuld zugerechnet werden kann, die Prüfung der Schuldfrage erübrigt sich also. Eine Schuld liegt somit stets dann vor, wenn die sich im rechtswidrigen Verhalten äußernde, rechtlich mißbilligte innere Einstellung des Täters zur Rechtsordnung der Gemeinschaft, ihm vorwerfbar ist.[36])

Nachdem wir das Wesen der Schuld erkannt haben, bleibt noch die ihr im Strafrecht zukommende Funktion klarzustellen. Über die Funktion der Schuld im Strafrecht besteht zwischen Rechtsprechung und Schrifttum Einigkeit. Die Schuld ist neben der Tatbestandsmäßigkeit und der Rechtswidrigkeit die Voraussetzung für die Strafbarkeit des Täters.[37]) Es entspricht dem heutigen Stande der Kultur, nur den Täter zu bestrafen, der tatbestandsmäßig, rechtswidrig und schuldhaft handelt.[38]) „Keine Strafe ohne Schuld", ist der heute das gemeine Strafrecht beherrschende Satz. Ob dieser Satz auch für das Steuerstrafrecht gilt, wird unsere Untersuchung zeigen.

Da das Thema unserer Arbeit das „Verschulden im Steuerstrafrecht" lautet, muß auch der Begriff des Verschuldens erörtert werden. Unter den gesetzlichen Merkmalen des Schuldbegriffs: Zurechnungsfähigkeit, Schuldformen und Schuldausschließungsgründe, finden wir den Begriff „Verschulden" nicht.

Der Begriff des Verschuldens wird nicht eindeutig gebraucht, man spricht sowohl von „Verschulden des Täters", als auch von „Verschulden, das der Tatbestand erfordert". Im ersten Fall kennzeichnet man mit Verschulden die vorwerfbare Beziehung zwischen der Seele, der Gesinnung des Täters und der rechtlich-mißbilligten Tat, d. h. „Verschulden" bedeutet hier das gleiche wie „Schuld".

Im zweiten Fall kennzeichnet man mit Verschulden den Intensitätsgrad der inneren Beziehung des Täters zur rechtlich-mißbilligten Tat, der jeweils nach dem einzelnen gesetzlichen Tatbestand auf Seiten des Täters zu dessen Strafbarkeit erforderlich ist.

---

[34]) Liszt-Schmidt S. 226.

[35]) So die herrschende Ansicht. Mezger S. 267; nicht etwa sind Vorsatz und Fahrlässigkeit die Schuld, sondern sie sind nur Schuldformen.

[36]) Inhaltlich mit unserer Definition übereinstimmend, lediglich im Wortlaut abweichend, die Schulddefinitionen von Mezger (S. 247) Liszt-Schmidt (S. 228) und Frank (S. 138).

[37]) Mezger (S. 247/48) „Schuld ist damit der Inbegriff von Voraussetzungen der Strafe, die sich auf die Person des Handelnden beziehen".

[38]) Eine Ausnahme bilden lediglich die erfolgsqualifizierten Delikte.

Wann dem Täter aus seinem Verhalten ein Vorwurf gemacht werden kann, kann nur an Hand des Einzelfalles, bei Kenntnis der Persönlichkeit des Täters und seiner Beziehungen zur Tat, festgestellt werden.[39]) Eine abstrakte Feststellung, wann einen Täter ein Verschulden trifft, ist daher nicht möglich.

Da wir in der vorliegenden Arbeit nicht von der Betrachtung von Einzelfällen, in denen der Täter bekannt ist, sondern nur von der Betrachtung der gesetzlichen Grundlage ausgehen können, kann für uns nur die zweite Möglichkeit in Frage kommen. Die Frage nach dem Verschulden im Steuerstrafrecht kann somit nur die Frage nach dem Verschulden, das die Straftatbestände zur Strafbarkeit erfordern, nicht aber die Frage nach dem Verschulden, das den Täter im Einzelfall trifft, sein. Dieser Fragenkomplex umfaßt nicht das gesamte Gebiet der strafrechtlichen Schuld, sondern nur den Fall, der sich mit dem in den Einzeltatbeständen geforderten Grad von Verschulden befaßt.

Wir können uns also in der vorliegenden Arbeit darauf beschränken, bei Zugrundelegung der einzelnen Steuerstraftatbestände zu prüfen, welcher Grad von Verschulden gefordert wird, und wann bei Berücksichtigung des einzelnen Tatbestandes diesem Erfordernis Genüge geleistet ist.[40]) In Frage kommen können als Verschuldensgrade sowohl alle im StGB. bekannten Formen wie: Absicht, direkter Vorsatz, bedingter Vorsatz, grobe oder leichte Fahrlässigkeit, als auch andere Verschuldensgrade, die im gemeinen Strafrecht nicht mit Strafe bedroht sind.

Wie wir oben sahen, ist die Prüfung jeglicher Schuldfrage, also auch der Verschuldensfrage, die ja nur ein Teilgebiet der Schuld darstellt, davon abhängig, daß der Täter zurechnungsfähig ist. Mit anderen Worten wird, wie in dieser Arbeit, das Vorhandensein bezw. Nichtvorhandensein des Verschuldens erörtert, dann muß in allen diesen Fällen unterstellt werden, daß es sich bei den möglichen Tätern um zurechnungsfähige Personen handelt.[41])

§ 4: Der Vorsatz.

In den meisten, vor allem in den wichtigsten strafrechtlichen Delikten, wird als Verschuldensgrad der Vorsatz gefordert. Es ergibt sich

---

[39]) Mezger S. 250 „Strafrechtliche Schuld ist nicht ein feststehender psychologischer Sachverhalt, sondern ein normativ-bewerteter Schuldsachverhalt".

[40]) Nicht zu prüfen sind die sonstigen durch äußere Umstände bedingten Möglichkeiten, die zum Ausschluß des Verschuldens führen können. Ebensowenig kann auf die Voraussetzung des Verschuldens, die Zurechnungsfähigkeit, eingegangen werden.

[41]) Denn auch wenn wir bei der Prüfung der Verschuldensfrage vom Tatbestand ausgehen, müssen wir stets die Person des möglichen Täters in Rücksicht stellen, da die Betrachtung des Tatbestandes ohne die Zuhilfenahme eines, wenn auch nur fingierten Täters unzulänglich und nutzlos wäre.

daher als erste Frage: Was gehört zum Vorsatz? Der Begriff Vorsatz wird gebraucht, ohne daß sich in den Steuergesetzen eine Erläuterung dieses Begriffes fände. Es ist daher gemäß § 391 RAO. das Strafgesetzbuch heranzuziehen. Auch im StGB. selbst findet sich keine Definition des Begriffes, wohl aber hat Rechtsprechung und Schrifttum eine Definition herausgearbeitet.

Zwischen Schrifttum und Reichsgericht besteht seit Schaffung des StGB. Streit über die Fragen, was gehört zum Vorsatz und wann liegt ein strafrechtlich beachtlicher Irrtum vor?

Eine positive Bestimmung dessen, was zum Vorsatz gehört, ist im StGB. nicht enthalten, lediglich im § 59 ist bestimmt, welcher Irrtum erheblich ist, d. h. wann der Vorsatz ausgeschlossen ist; daraus kann man entnehmen, was zum Vorsatz gehört. An den § 59 knüpft nun die Streitfrage an, ob zum Vorsatz neben der allgemein anerkannten Kenntnis der Tatbestandsmerkmale das Bewußtsein der Rechtswidrigkeit oder der Pflichtwidrigkeit gehört.

Es kann nicht Aufgabe dieser Arbeit sein, eine eingehende Darstellung dieser äußerst umfangreichen Streitfrage zu geben, es muß vielmehr genügen, wenn sie kurz umrissen wird.

Reichsgericht und Schrifttum stehen sich in dieser Frage besonders hart gegenüber.

Aber auch im Schrifttum herrscht keine Einigkeit, wie die Frage zu lösen ist. Hier sollen nur die Ansichten von Binding, Kohlrausch und von Hippel, als den Hauptvertretern des Schrifttums, wiedergegeben werden.

Nach Binding gehört zum Vorsatz das Bewußtsein der Rechtswidrigkeit. Er faßt das Verbrechensmerkmal der Rechtswidrigkeit als einen „Tatumstand" auf, der zum gesetzlichen Tatbestande jeder strafbaren Handlung gehört. Er kommt daher zu dem Ergebnis, daß auch der Irrtum über die Rechtswidrigkeit durch den § 59 erschöpfend geregelt ist, und daß dieser Irrtum, da es ein Irrtum über einen Tatumstand ist, erheblich, d. h. vorsatzausschließend ist.[42])

Kohlrausch, der wie die meisten anderen Vertreter des Schrifttums auf dem Standpunkt steht, daß die Irrtumsfrage durch § 59 nicht erschöpfend geregelt ist, fordert für den Vorsatz neben der gewollten Verwirklichung des Deliktstatbestandes das Bewußtsein der Pflichtwidrigkeit. Ein Irrtum über die Pflichtwidrigkeit wirkt demnach vorsatzausschließend.[43])

Von Hippel vertritt die Ansicht, daß das Bewußtsein der Rechtswidrigkeit nicht nötig ist, um den Vorsatz bejahen zu können, er bejaht

---

[42]) Binding, Normen III. Band. S. 289 ff. bes. S. 299 u. 309.
[43]) Kohlrausch, Irrtum und Schuldbegriff, 1903, S. 24 ff. bes. S. 37.

den Vorsatz auch dann, wenn der Täter fahrlässig rechtswidrig gehandelt hat, dagegen fordert er für das schuldlos rechtswidrige Handeln Straflosigkeit. Er faßt seine Ansicht dahin zusammen: „Zum Vorsatz gehört demnach die gewollte und zugleich mindestens fahrlässig rechtswidrige Verwirklichung des Deliktstatbestandes".[44])

Soweit die Ansichten des Schrifttums, im einzelnen zeigen die Ansichten der anderen Vertreter des Schrifttums noch teils geringere, teils größere Abweichungen, in einem Punkte aber sind sie sich einig: in der Ablehnung der Rechtsprechung des Reichsgerichts.[45])

Das Reichsgericht fragt bei der Prüfung der Erheblichkeit des Irrtums nicht, hat der Täter über Tatbestandsmerkmale oder über die Rechts- bezw. Pflichtwidrigkeit geirrt, sondern es fragt, hat der Täter über Tatsachen oder Rechtssätze, die zum Tatbestand gehören, geirrt. Es vertritt weiterhin den Grundsatz, daß jeder Mensch das Strafgesetz kennen muß. Auf Grund dieses Grundsatzes und der besonderen Fragestellung kommt es zu folgendem Ergebnis:

Ein Irrtum über Tatsachen ist nach § 59 StGB. erheblich.

Der Irrtum über Rechtssätze ist, soweit es sich um strafrechtliche Rechtssätze handelt, unerheblich, soweit es sich um außerstrafrechtliche Rechtssätze handelt, erheblich. Es ist dabei nicht erforderlich, daß die strafrechtlichen Rechtssätze im StGB. stehen, es genügt auch, wenn diese Rechtssätze in anderen Gesetzen stehen und das Strafgesetz auf sie Bezug nimmt, wann letzteres der Fall ist, entscheidet das Reichsgericht je nach Lage des Falles.[46]) Die Rechtsprechung des Reichsgerichts in Fragen des Irrtums ist ebenso reichhaltig wie schwankend, sodaß — wie von Hippel sagt — „auch der beste Jurist nicht voraussagen kann, ob es irgendeinen Irrtum für strafrechtlich oder außerstrafrechtlich erklären wird".[47])

Daß die Lehre des Reichsgerichts abzulehnen ist, steht wohl außer jedem Zweifel.[48]) Trotzdem kommt seiner Lehre praktisch die entscheidende Bedeutung zu, denn das Schrifttum hat auf die vom Reichsgericht und den Untergerichten durchgeführte Rechtsprechung so gut wie keinen Einfluß.

Die Berichte der amtlichen Strafrechtskommission, die unter der Leitung des Reichsministers Dr. Gürtner an der Schaffung eines neuen

---

[44]) v. Hippel D.D.A.T. III., 1908, S. 547 ff., 586 ff.; Deutsches Strafrecht II. 1930 S. 326 ff. bes. 343, 347.

[45]) z. B. v. Hippel und das dort zitierte Schrifttum. D. Strafrecht. S. 241 A. 3. S. 243 A. 1—4.

[46]) Als eine Auswahl aus den Entscheidungen des RG. seien angeführt: RG. 1, 369; 42, 27; 52, 100; 53, 81; 55, 158; 57, 407; 20, 393; 26, 265.

[47]) D. Strafrecht S. 344. vergl. Kohlrausch Irrtum und Schuldbegriff S. 118 ff.

[48]) Frenzel (Hallesche Diss. 1936) vertritt die Lehre des Reichsgerichts und versucht eine Rechtfertigung für sie zu geben.

rechts für das Dritte Reich arbeitet, lassen deutlich erkennen, daß es in Zukunft diesen Streit nicht mehr geben wird. Denn die Kommission hat sich, sowohl in der ersten, als auch in der zweiten Lesung des Entwurfs des allgemeinen Teils des neuen Strafrechts, für die Aufnahme der Bedeutungskenntnis und des Unrechtsbewußtseins in dem Vorsatzbegriff ausgesprochen. Irrt jemand über Tatbestandsmerkmale auch normativer Art oder über das Unrecht seiner Tat, so ist dieser Irrtum, ganz gleichgültig ob er einen strafrechtlichen oder außerstrafrechtlichen Rechtsatz betrifft, erheblich, d. h. den Täter trifft, da es am Vorsatz fehlt, kein Verschulden, er ist straffrei.[49])

Unter Berücksichtigung dieser Tatsachen ist es völlig unangebracht, im Rahmen dieser Arbeit auf die Einzelheiten dieses Streits zwischen dem Reichsgericht und Schrifttum näher einzugehen, zumal ja der Streit in der Hauptsache das gemeine Strafrecht betrifft, da für das Steuerstrafrecht eine Sonderregelung schon jetzt besteht. Wir registrieren heute diesen Streit als zur Zeit noch bestehend, ohne daß ihm noch eine praktische Bedeutung zukommt, da er für die Zukunft bereits entschieden ist.[50])

Vorsatz erfordert also nach der in der Praxis herrschenden Ansicht des Reichsgerichts „Wissen und Wollen sämtlicher äußerer Tatbestandsmerkmale". Die Delikte des Steuerstrafrechts, die nur bei Vorliegen von Vorsatz strafbar sind, setzen also voraus, daß der Täter sämtliche äußeren Tatbestandsmerkmale gekannt und gewollt hat. Nicht erforderlich ist, daß der Täter die Tat unter einen bestimmten Paragraphen subsumiert, sie z. B. als Steuerhehlerei erkennt. Ebensowenig ist die Kenntnis der Strafbarkeit erforderlich. Es genügt, wenn der Täter in der in seiner Vorstellungswelt üblichen Weise die Tatbestandsmerkmale erkennt.

Es kann nicht die Aufgabe dieser Arbeit sein, alle einzelnen Vorsatzerfordernisse sämtlicher einzelnen Steuerdelikte aufzuführen, das würde vielmehr die Aufgabe eines Kommentars sein. Es soll hier nur das für das Steuerstrafrecht charakteristische Delikt, die Steuerhinterziehung, behandelt werden.

Erfordert ein Tatbestand zur Strafbarkeit die Absicht, dann bedeutet das, daß der Täter neben der vorsätzlichen Verwirklichung des Tatbestandes den Erfolg der Tat zum Beweggrund seines Handelns gemacht haben muß.[51]) Veranlaßte den Täter gerade der Erfolg, den er von der Tat erwartete, zu seiner vorsätzlich begangenen Tat, dann handelt er absichtlich; nimmt er den Erfolg lediglich hin, dann handelt er nur vorsätzlich.

---

[49]) Schäfer: Die Schuldlehre, in „Das kommende Strafrecht", Bericht der amtlichen Strafrechtskommission. S. 37 ff., besonders S. 51.

[50]) Über die Auswirkungen dieser neuen Regelung für das Steuerstrafrecht wird bei der Neugestaltung des Steuerstrafrechts zu sprechen sein.

[51]) Liszt-Schmidt S. 260 „Absichtlich liegt vor, wenn die Erfolgsvorstellung Beweggrund des Handelnden ist".

§ 5: Die Fahrlässigkeit.

Auch bezüglich der Definition des im Steuerstrafrecht gebrauchten Begriffs der Fahrlässigkeit muß nach herrschender Ansicht auf das gemeine Strafrecht zurückgegriffen werden. Was die im Strafrecht geltende Definition der Fahrlässigkeit anbelangt, so besteht darüber im Schrifttum und in der Rechtsprechung Einigkeit. Als Beispiel für die Gleichheit diene einerseits die Definition von Mezger, andererseits die des Reichsgerichts:

1. Mezger: „Fahrlässig handelt, wer eine ihm persönlich obliegende Sorgfaltspflicht verletzt und den Eintritt des Erfolges voraussehen kann".[52])
2. Reichsgericht: „Der Erfolg kann den Angeklagten nur dann zugerechnet werden, wenn feststeht, daß die Sorgfalt, zu der sie nach den Umständen und ihren persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten verpflichtet und imstande waren, außer Acht gelassen haben und daß sie infolgedessen entweder den Erfolg, den sie bei Anwendung der pflichtmäßigen Sorgfalt hätten vorher sehen können, nicht vorher gesehen haben — unbewußte Fahrlässigkeit — oder der Eintritt des Erfolges zwar für möglich gehalten, aber darauf vertraut haben, er werde nicht eintreten — bewußte Farlässigkeit —.[53])

Diese Definitionen charakterisieren eindeutig das Wesen der Fahrlässigkeit, sodaß nicht weiter auf sie eingegangen zu werden braucht. Die Strafbarkeit des Täters tritt, sofern die Fahrlässigkeit unter Strafe gestellt ist, dann ein, wenn er die äußeren Tatbestandsmerkmale fahrlässig verwirklicht. Es ist bei der Fahrlässigkeit nicht erforderlich, daß bezüglich des Unrechtsbewußtseins eine Fahrlässigkeit des Täters vorliegt.

II. Die Sonderregelung der Irrtumslehre im Steuerstrafrecht.

§ 6: Der Ausschluß des Verschuldens durch unverschuldeten Irrtum (§ 395 Abs. I RAO.).

Die abweichende Regelung der Irrtumslehre im Steuerstrafrecht besteht darin, daß der Irrtum über steuerstrafrechtliche Rechtssätze durch § 395 als beachtlich anerkannt ist. Seiner Wichtigkeit halber sei der § 395[54]) hier wörtlich angeführt:

---

[52]) Mezger S. 349. Ähnlich Frank § 59, VII und von Liszt-Schmidt 25. Aufl. S. 257.

[53]) RG. 56, 343 ff., besonders 349.

[54]) § 395 RAO.; alte Fassung: § 358; Abs. 2 angefügt durch Ges. v. 16. 10. 1934.

1. Straffrei bleibt, wer in unverschuldetem Irrtum über das Bestehen oder die Anwendbarkeit steuerrechtlicher Vorschriften die Tat für erlaubt gehalten hat.

2. Wer aus Mangel an der Sorgfalt zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen persönlichen Verhältnissen fähig war, die Tat für erlaubt gehalten hat, wird wegen Fahrlässigkeit bestraft.

Zunächst soll der Absatz 1 des § 395 behandelt werden. Diese Vorschrift hat bereits einen Vorläufer auf dem Gebiet des unverschuldeten Strafrechtsirrtums, es ist das die Irrtumsverordnung vom 18. 1. 1917.[55]) Auch § 1 der Irrtumsverordnung (IVO) bestimmt, daß der Täter, wenn er in unverschuldetem Irrtum über das Bestehen oder die Anwendbarkeit der übertretenen Vorschrift die Tat für erlaubt gehalten hat, nicht strafbar ist. Die IVO. ist bedingt durch die Rechtsprechung des Reichsgerichts in den Fragen des Irrtums. Das Reichsgericht hält, wie bereits oben festgestellt, den Irrtum über den strafrechtlichen Rechtssatz für unbeachtlich: error juris criminalis nocet. Infolge der Kriegszeit und der Zwangswirtschaft wurden derartig viele und vor allem dauernd wechselnde Gesetze mit strafrechtlichen Bestimmungen erlassen, daß es dem einzelnen oft beim besten Willen nicht möglich war, sich hiervon Kenntnis zu verschaffen. Nach der Rechtsprechung des Reichsgerichts waren diese Handlungen, die in einem unverschuldeten Irrtum über das Erlaubtsein der Tat begangen wurden, als vorsätzliche Begehung strafbar. Das war ein unhaltbarer Zustand; es ging nicht an, daß man dauernd Personen bestrafte, die von dem Bestehen dieser Vorschriften nicht die geringste Ahnung hatten und sie aus den obenerwähnten Gründen nicht haben konnten. Auf allseitiges Drängen, besonders von seiten der Wirtschaft und Kaufmannschaft, wurde schließlich die IVO. geschaffen.[56]) Diese 1917 an sich nur für die Kriegszeit geschaffene Bestimmung, wurde bei Schaffung der RAO. in den Jahren 1918/19 in fast wörtlicher Fassung in den damaligen § 358 übernommen. Daß die Vorschrift der RAO. inhaltlich genau dasselbe bedeuten soll wie die der IVO., darüber besteht in Rechtsprechung und Schrifttum kein Zweifel. Die Begründung des § 358 RAO. enthält folgenden Gedankengang. Die Normen, die im Strafrecht unter Strafe gestellt sind, sind tief in das Volksbewußtsein eingedrungen; es handelt sich bei diesen Normen auch zugleich um Normen der Moral, der Sitte, der Religion; jeder muß diese Normen kennen. Wer diese von allen anerkannten und gebilligten Normen nicht kennt, ver-

[55]) Bekanntmachung über die Verfolgung von Zuwiderhandlungen gegen Vorschriften über wirtschaftliche Maßnahmen vom 18. 1. 17, RGBl. S. 58, erweitert durch die Verordnung vom 12. 2. 20. RGBl. I S. 230.

[56]) Vgl. die Begründung der IVO. in Drucksachen des Reichstags Nr. 650 S. 164 ff. (13. Legislaturperiode, 2. Session) Bd. 320, Anlagen zu den stenografischen Berichten.

dient keinen Schutz: erro juris nocet. Anders im Steuerrecht. Die Rechtssätze des Steuerstrafrechts sind nicht im Volksbewußtsein verankert. Es handelt sich hier um Bestimmungen, die erst durch ein Gesetz geschaffen werden, soll man sie kennen, dann ist dazu Gesetzeskenntnis, also ein positives Wissen nötig. Diese Kenntnis kann aber nicht von jedem verlangt werden, daher soll ein unverschuldeter Irrtum über diese Vorschriften erheblich sein.

Da, wie bereits oben gesagt, die §§ 1 JVO. und 358 RAO. a. F. (395 I n. F.) sachlich den gleichen Inhalt haben, ergaben sich bei § 358 die gleichen Streitfragen, die schon anläßlich des § 1 JVO. aufgetaucht waren. Es kann also bei Behandlung dieser Streitfragen davon abgesehen werden, ob die betreffende Ansicht aus Anlaß des § 1 JVO. oder erst später nach Schaffung des § 358 geäußert worden ist.[57])

§ 395 I bestimmt, daß der unverschuldete Irrtum über steuerstrafrechtliche Vorschriften beachtlich ist. Da die Irrtumslehre nichts anderes ist, als die Lehre vom Vorsatz vom negativen Standpunkt aus gesehen, so heißt das: Die Voraussetzung dafür, daß der Täter vorsätzlich gehandelt hat, ist, daß er außer der bewußten und gewollten Verwirklichung der äußeren Tatumstände auch die normativen Tatbestandsmerkmale gekannt hat und außerdem gewußt hat, daß er gegen steuerrechtliche Vorschriften irgendwelcher Art verstieß. Kurz, die logische Folge dieser Bestimmung ist, der Täter muß das Unrechtsbewußtsein gehabt haben. Hat der Täter das Unrechtsbewußtsein nicht gehabt, dann ist infolge des Irrtums kein Vorsatz gegeben, also keine Schuld vorhanden, der Täter ist nicht strafbar. Hiernach ist der § 395 I ein Schuldausschließungsgrund. Für diese Ansicht hat sich im wesentlichen das Schrifttum ausgesprochen.[58]) Auch das Reichsgericht hat sich zunächst in einer Entscheidung des 4. Senats dafür ausgesprochen, daß der § 1 JVO. — um diesen handelt es sich hier — ein Schuldausschließungsgrund sei.[59]) Gegen diese Entscheidung hat sich das Reichsgericht in einer Entscheidung vom 24. 3. 1919 (RG. 53, 81 ff.) gewandt und hat festgestellt, daß § 1 JVO. ein Strafausschließungsgrund sei.[60]) Diese Auffassung hat das Reichsgericht durch die Entscheidung vom 17. 10. 1922 (RG. 56, 409) auch auf den damaligen § 358 (heute § 395 I) ausgedehnt. Das Reichsgericht begründet seine Ansicht mit der Entstehungsgeschichte und dem Zweck der JVO. Es glaubt, daß die JVO. diese Bestimmungen nur aus persönlichen Billigkeitsgründen enthalte und es

[57]) So ausdrücklich RG. 56, 409 ff.

[58]) Binding LZ. 1917 Sp. 297 ff. (301): Es ist ganz unrichtig, in diesem Irrtum lediglich einen Strafausschließungsgrund und nicht einen Schuldausschließungsgrund zu sehen. Lobe LZ. 1917 Sp. 225 ff. (229) Goldschmidt J. W. 1917 S. 186. Heslenfeld LZ. 1918 Sp. 549. Goetzeler S. 81 ff.

[59]) Urteil v. 31. 1. 1918 (J. W. 1919 S. 250).

[60]) Ebenso Meyer DJZ. 1917 S. 179 u. ZStW. 38 S. 853. Feisenberger ZStW. 38 S. 855. Schäfer LZ. 1917 Sp. 425 ff. (433) Mirbt S. 333. Mundt S. 35.

sich nur um eine vorübergehende Ausnahme von dem allgemeinen Rechtssatz: „Unkenntnis des Strafgesetzes schützt nicht vor Strafe", handele.[61]) Dagegen habe die IVO. nicht in das Gebiet der Schuld eingreifen wollen, Vorsatz und Fahrlässigkeit hätten unberührt bleiben sollen, daher könne man die Bestimmung nur als Strafausschließungsgrund auffassen. Das Reichsgericht hält damit an seinem Satz fest, daß zum Vorsatz nur Wissen und Wollen der äußeren Tatumstände gehört. Es sagt in der Entscheidung im Bd. 53 S. 85:

„Es ist kein rechtlicher Grund ersichtlich, weshalb nicht auch nach Erlassung der Verordnung, der Täter sich einer vorsätzlichen Straftat schuldig machen soll, wenn er in Kenntnis sämtlicher äußerer Tatumstände den strafrechtlichen Tatbestand verwirklicht. Darin, daß beim Vorhandensein eines Irrtums im Sinne der Verordnung Straflosigkeit eintreten soll, ist ein solcher Grund nicht zu finden. Der Wegfall einer Strafe schließt die Annahme einer strafrechtlichen Schuld nicht aus. An sich liegt eine schuldhaft begangene, strafbare Handlung vor, und nur der nebenher gehende Umstand, daß der Täter eine an sich strafbare Handlung für erlaubt gehalten hat, soll ihn von der Strafe befreien, wenn er ohne Verschulden zu seiner ehrlichen Meinung gekommen ist".

Die Entscheidung des Reichsgerichts beruht auf der als falsch erkannten Einstellung des Reichsgerichts, daß zum Vorsatz keine Kenntnis der strafrechtlichen Rechtssätze, also weder Kenntnis der normativen Tatbestandselemente strafrechtlichen Charakters, noch das Unrechtsbewußtsein erforderlich ist. Für das Reichsgericht ist daher ein Irrtum über solche strafrechtlichen Rechtssätze kein Hinderungsgrund für das Vorliegen des Vorsatzes und es kommt so zu dem Ergebnis, daß, da ja der Vorsatz noch gegeben ist, § 395 I nur ein Strafausschließungsgrund sein kann. Daß die Ansicht des Reichsgerichts mit der Begründung, die es gibt, nicht haltbar ist, daß sie vielmehr sowohl gegen die logische Beziehungen zwischen Vorsatz[62]) und Irrtum verstößt, als auch mit der Entstehungsgeschichte der Bestimmungen nicht zu vereinbaren ist, haben u. a. bereits Binding, Heslenfeld und Goetzeler eingehend dargetan, auf ihre Ausführung kann hier verwiesen werden.[63])

Für die weiteren Betrachtungen muß die Ansicht des Reichsgerichts zugrunde gelegt werden, da es Aufgabe dieses Abschnitts ist, das geltende Steuerstrafrecht darzustellen. Für den Angeklagten ist allein das Maß von Verschulden von Bedeutung, daß das Gericht zur Strafbarkeit erfordert. Es ist für ihn nicht von Wichtigkeit, daß die Ansicht des Gerichts,

---

[61]) Ein ähnlicher Gedanke findet sich in einem Änderungsantrag, der auf Grund des Entwurfs der RAO. im Ausschuß eingebracht wurde. (§ 355 — heute § 395 Abs. 1 — sollte durch einen besonderen Absatz auf 3 Jahre beschränkt bleiben) Drucksachen der Nat. Vers., Bd. 339 S. 1526 Akt.-Stück 1513.

[62]) Unter Vorsatz wird hier der vom Schrifttum als richtig erkannte Vorsatzbegriff verstanden; nach der Auffassung des RG.'s vom Vorsatz, ist die Folgerung, die das RG. zieht, logisch konsequent.

[63]) S. o. Anm. 58.

wie die Wissenschaft dargetan hat, wissenschaftlich nicht haltbar ist. Das Ergebnis ist somit für die Praxis: Der § 395 I ist lediglich ein Strafausschließungsgrund.[64])

In welchem Verhältnis steht der § 395 I RAO. zu § 59 StGB.? Wie wir oben festgestellt haben, kann § 395 I nur als Schuldausschließungsgrund aufgefaßt werden; ebenso handelt es sich beim § 59 um einen Schuldausschließungsgrund. Beide Bestimmungen haben systematisch die gleiche Stellung, aber § 395 I ist lex specialis gegenüber § 59, da ja das gemeine Strafrecht gemäß § 391 RAO. nur hilfsweise für das Steuerstrafrecht gilt. D. h. erst ist § 395 I anzuwenden und dann, falls 395 keine Regelung für den Fall bietet, § 59. § 395 I regelt lediglich den Rechtsirrtum, d. h. den Irrtum über die Bedeutung der Vorschrift und über das Verbotensein der Vorschrift. Was den Tatsachenirrtum anbetrifft, so regelt sich dieser ausschließlich nach § 59, d. h. er ist grundsätzlich erheblich; bei Fahrlässigkeitsdelikten, ist er nur dann erheblich, wenn er nicht selbst herbeigeführt worden ist (§ 59 II StGB.). Da § 395 I ganz allgemein bezüglich des Irrtums über steuerrechtliche Vorschriften eine Sonderregelung getroffen hat, ist nicht nur der Irrtum über die steuerstrafrechtlichen, sondern auch über die steuerrechtlichen Rechtssätze erheblich.[65])

Im Gegensatz hierzu steht die Ansicht des Reichsgerichts. Für die Ansicht des Reichsgerichts in dieser Frage, ist entscheidend die Behandlung des § 395 I als Straf- nicht Schuldausschließungsgrund.

Der § 59 StGB., der auch vom Reichsgericht als Schuldausschließungsgrund aufgefaßt wird,[66]) ist, da der Schuldausschließungsgrund stets vor dem Strafausschließungsgrund geprüft wird, nach Ansicht des Reichsgerichts vor dem § 395 RAO. zu prüfen.[67]) Jeglicher Irrtum des Täters, der bereits unter § 59 fällt, kann, da § 59 vorher geprüft werden muß, nicht mehr unter § 395 fallen. Das RG. sagt in der Entscheidung im Bd. 61, 239: „Vielmehr sollte die Anwendung des § 395 erst dann in Frage kommen, wenn im Einzelfall nicht schon die Voraussetzungen des § 59 StGB. vorliegen. Keinesfalls sollte dadurch das Anwendungsgebiet des § 59 im Steuerstrafrecht eingeengt werden".[68]) Da das Reichsgericht den Irrtum über außerstrafrechtliche Rechtssätze als unter § 59 fallend für erheblich erachtet, so kann der § 395 Abs. 1, soll

---

[64]) Unverschuldeter Irrtum befreit lediglich von der Strafe, nicht von der Steuer.

[65]) Heinrich S. 27. § 358 gilt ausschließlich für Steuerrechtsvorschriften. Daher kann § 59 StGB. nur bei Irrtum über äußere Tatbestandsmerkmale in Frage kommen. Ebenso Mroeßzek, Boethke, Arlt u. Pinder. Anm. 3 zu § 358.

[66]) z. B. RG. 18, 419 ff. (421).

[67]) Tattien S. 169. Becker Bem. 4 zu § 358. Hensel S. 199, Mundt S. 35. Rosendorff S. 15. RG. 61, 238; 64, 25. RG. in JW. 27 S. 1750.

[68]) Becker Bem. 4 zu § 358 RG.; 64, 25.

er überhaupt einen praktischen Wert haben, nur für steuerrechtliche Vorschriften, die strafrechtliche Rechtssätze enthalten, in Frage kommen; denn jeder Irrtum über lediglich steuerrechtliche Vorschriften fällt als Irrtum über außerstrafrechtliche Vorschriften unter § 59 StGB. Das Reichsgericht lehnt also die Ansicht ab, daß § 395 Abs. 1 für den unverschuldeten Irrtum eine Sonderregelung darstelle, d. h. daß § 59 i. V. mit § 391 RAO. nur dann zur Anwendung kommt, wenn nicht § 395 I schon zur Freisprechung führt.

Für die außerordentlich schwierige Frage, wann ein Irrtum über steuerrechtliche bezw. steuerstrafrechtliche Vorschriften vorliegt, stellt das Reichsgericht keinen allgemeinen Grundsatz auf, sondern stellt die Entscheidung auf den Einzelfall ab.[69]) Es ist aber ständige Rechtsprechung des Reichsgerichts, daß sowohl der Irrtum über das materielle Steuerrecht (z. B. die Steuerhöhe, den Zahltag usw.) als auch der Irrtum über die Steuerpflicht unter § 59 StGB. fällt.[70]) Dieser Irrtum ist dann, ob entschuldbar oder unentschuldbar, erheblich. Dagegen fällt unter § 395 Abs. 1 nur der Irrtum über Vorschriften, die irgendwelche steuerstrafrechtlichen Bestimmungen enthalten bezw. auf diese verweisen.

Schmalz vertritt auf S. 40 die Ansicht, daß der Irrtum über die Steuerpflicht unter § 395 falle und bezieht sich dabei auf eine Entscheidung vom 12. 1. 1923 (RStBl. 1923 S. 53). Diese Bezugnahme ist zutreffend, aber seit dieser Zeit hat das Reichsgericht seine Ansicht geändert.

Wie Gatermann[71]) in seiner 1934 verfaßten Dissertation zu der Ansicht kommen kann, daß das Reichsgericht auf dem Standpunkt stehe, daß der Irrtum über die Steuerpflicht nach § 395 RAO., nicht aber nach § 59 StGB. zu beurteilen sei, ist unerfindlich. Das Reichsgericht sagt in einer Entscheidung vom 2. 10. 27 (RG. 61, 259 ff., 263) wörtlich:

„Denn der Irrtum über das Bestehen einer Steuerpflicht enthält einen Irrtum über „Tatumstände", der als solcher, wenn er unverschuldet ist, auf Grund von § 59 StGB. in Verbindung mit § 355 RAO. auch im Steuerstrafrecht die Bestrafung wegen Fahrlässigkeitsvergehen ohne weiteres ausschließt. und für die Anwendbarkeit des § 358 keinen Raum läßt".

Es sagt in der Entscheidung im Bd. 64, 25 weiter wörtlich:

„Unter anderen hat das Reichsgericht einen Irrtum über steuerrechtliche Vorschriften, die sich nicht als Vorschriften des Steuerstrafrechts darstellen, insbesondere einen Irrtum über Vorschriften, durch die eine Steuerpflicht begründet wird, als einen den Vorsatz ausschließenden Irrtum im Sinne des § 59 behandelt".

Diese beiden Sätze enthalten klar die Ansicht des Reichsgerichts: Nur der Irrtum über steuerstrafrechtliche Vorschriften fällt unter § 395 I.

[69]) S. hierzu den oben zitierten Satz aus RG. 61, 239, in dem ausdrücklich „Einzelfall" steht.

[70]) RG. in Steuer u. Wirtsch. 1935 S. 756. RG. 61, 238/39. Cattien S. 168. Becker A. 4 zu § 358.

[71]) Gatermann: Die Straffreiheit bei Rechtsirrtum im Steuerstrafrecht der Reichsabgabenordnung. Erlanger Diss. 1934.

Aus den gleichen Gründen wie oben S. 29 ist hier nur die Auffassung des Reichsgerichts von Bedeutung. Über die im Schrifttum vertretenen, teilweise abweichenden Ansichten s. Goetzler S. 84/85.

§ 7: Der fahrlässig herbeigeführte Irrtum (§ 395 Abs. II RAO.).

Durch § 395 Abs. 1 ist lediglich der Fall des unverschuldeten Irrtums geregelt worden. Wie ist die Lage beim verschuldeten, vorsätzlich oder fahrlässig herbeigeführten Irrtum?

Ein vorsätzlicher Irrtum muß strafrechtlich unerheblich sein, denn wenn ich weiß, — und das ist ja beim Vorsatz die Voraussetzung — daß ich mich irre, daß ich mich in einem Irrtum befinde, dann kenne ich eben auch die wahre Sachlage, denn sonst würde ich nie merken, daß ich irre. Handele ich aber trotz dieser Kenntnis des Irrtums, dann handele ich, da ich trotz Kenntnis der wahren Sachlage handele, vorsätzlich. Anders ist es beim fahrlässig verschuldeten Irrtum. Hier hätte ich, bei einer meiner Persönlichkeit entsprechenden Sorgfalt, wissen müssen, daß ich mich irre. Weiß ich das nicht, dann habe ich diesen Irrtum fahrlässig herbeigeführt.

Der § 59 I StGB. spricht schlechthin von Irrtum, umfaßt also sowohl den unverschuldeten als auch den verschuldeten, d. h. fahrlässig herbeigeführten Irrtum. Ein fahrlässig herbeigeführter Irrtum über Tatumstände ist also gemäß § 59 Abs. 1 erheblich.

Der § 59 Abs. 2 enthält zwar eine Regelung des fahrlässigen Irrtums, aber diese Regelung betrifft nur die Fahrlässigkeitsdelikte. Bei diesen Delikten ist der Irrtum nur insoweit beachtlich, als er nicht selbst durch Fahrlässigkeit herbeigeführt worden ist. D. h. bei Fahrlässigkeitsdelikten ist nur der unverschuldete Irrtum erheblich.

Da eine andere Regelung als der 59 II nicht vorhanden war, war derjenige, der sich in einem fahrlässig verursachten Strafrechtsirrtum befand, strafbar wie wenn er die Tat vorsätzlich begangen hätte, vorausgesetzt, daß er bezüglich der anderen Tatumstände vorsätzlich gehandelt hatte.[72])

Gegen diese unvollkommene Regelung hatte man sich schon seit langer Zeit gewandt.[73]) Denn es ist offensichtlich ungerecht, einen Täter,

---

[72]) Auf Fahrlässigkeit beruhendes Verschulden verhindert nicht die Verurteilung wegen vorsätzlicher Begehung. So RG. 51, 350.

[73]) Lobe LZ 1917 Sp. 229: „Denn eben darin besteht ja die Wirkung eines jeden Irrtums, mag er verschuldet oder unverschuldet sein, daß er eine vorsätzliche Zuwiderhandlung gegen das Verbot begrifflich ausschließt. Es wäre daher dringend zu wünschen, daß die Bundesrats-VO. v. 18. 1. 1917 eine Ergänzung erführe, die auch dem fahrlässig verschuldeten Irrtum eine Milderung der Schuld zugesteht und die Bestrafung wegen bloßer Fahrlässigkeit möglich macht". Ebenso: Hippel ZStW. 35 S. 845: Der Rechtsirrtum nach den Beschlüssen der Strafrechtskommission.

der sich in einem fahrlässig verursachten Irrtum über das Verbotensein seiner Handlung befindet, zu bestrafen als habe er die Tat vorsätzlich begangen, zumal man den unverschuldeten Irrtum als Strafausschließungsgrund betrachtet.

Der § 395 II hat für diesen Fall jetzt die gesetzliche Regelung geschaffen. Nunmehr kann derjenige, der fahrlässig die Tat für erlaubt gehalten hat, nur noch wegen Fahrlässigkeit bestraft werden.

Der gegenwärtige Rechtszustand in der, durch die Haltung des Reichsgerichts bestimmten Praxis ist also folgender:

1. Ein verschuldeter oder unverschuldeter Irrtum über äußere Tatbestandsmerkmale fällt bei vorsätzlichen Delikten unter § 59 I StGB., d. h. er wirkt schuld- und damit strafausschließend.
2. Das gleiche gilt bei Vorsatzdelikten für einen verschuldeten oder unverschuldeten Irrtum über außerstrafrechtliche (bürgerlich- und öffentlichrechtlichen) Rechtssätze.
3. Der unverschuldete Irrtum über äußere Tatumstände und außerstrafrechtliche Rechtssätze fällt bei Fahrlässigkeitsdilekten unter § 59 II, wirkt also schuldausschließend.
4. Der unverschuldete Irrtum über steuerstrafrechtliche Rechtssätze fällt unter § 395 I RAO.; er wirkt nur strafausschließend.
5. Der verschuldete (fahrlässig herbeigeführte) Irrtum über steuerstrafrechtliche Rechtssätze, fällt unter § 395 II RAO. Der Täter ist strafbar, aber nur wegen Fahrlässigkeit.

§ 8: Die Grenze zwischen unverschuldetem und fahrlässig herbeigeführtem Irrtum.

Es ist nunmehr zu prüfen, wann ein verschuldeter oder ein unverschuldeter Irrtum vorliegt. Soll der § 395 anwendbar sein, so muß es sich nach herrschender Ansicht (Reichsgericht) um einen Irrtum des Täters über eine steuerstrafrechtliche Vorschrift handeln. Es sind zwei Möglichkeiten denkbar:

1. Der Täter kennt die steuerstrafrechtliche Vorschrift überhaupt nicht, hält also seine Tat ohne Bedenken für erlaubt.
2. Der Täter kennt die Vorschrift, erachtet sie aber für den ihm vorliegenden Fall nicht für anwendbar, hält also auch in diesem Fall die Tat für erlaubt.

Der Irrtum kann auf unverschuldeter Unkenntnis der Vorschrift beruhen, er kann aber auch darauf beruhen, daß der Täter seine Unkenntnis fahrlässig herbeigeführt hat. (Daß ein auf vorsätzlich herbeigeführter Unkenntnis beruhender Irrtum, kein Irrtum sondern Vorsatz ist, ist bereits dargelegt worden). „Unverschuldet" steht hier im Gegen-

satz zu „fahrlässig herbeigeführt", damit ist durch den Gesetzgeber selbst die Ansicht Juliusbergers,[74]) der „unverschuldet" hier gleich „fahrlässig herbeigeführt" setzen wollte, widerlegt worden. Da der § 395 I zum Strafausschluß, der § 395 II aber nur zur Strafmilderung führt, ist es von großer Bedeutung, welcher der beiden Fälle vorliegt. Eine getrennte Behandlung der beiden Möglichkeiten empfiehlt sich nicht, da die Grenze zwischen beiden Bestimmungen flüssig ist. Je nachdem, ob man die „Fahrlässigkeit" weit auslegt oder nicht, kommt man zu einer größeren oder kleineren Zahl von Fällen, die unter den Begriff „unverschuldet" fallen. Eine generelle Feststellung dessen, was unter den Begriff Fahrlässigkeit zu rechnen ist, ist nicht möglich, da hierbei jeweils auf die Person des Täters abgestellt werden muß, denn eine Fahrlässigkeit liegt immer nur dann vor, wenn der Täter die von ihm nach den Umständen und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen zu erwartende Sorgfalt außer Acht gelassen hat.[75]) Ein Überblick über das, was unverschuldet ist oder was fahrlässig ist, kann daher nur an Hand von Einzelfällen, d. h. im wesentlichen an Hand der Rechtsprechung, erörtert werden.

Bereits in der Begründung, die der Bundesrat für die JVO. gab, sind Richtlinien hierfür enthalten. Die Begründung sieht ein Nichtverschulden dann als gegeben an, wenn der Täter sich Auskunft bei der zuständigen Behörde oder den zuständigen Beamten eingeholt und hierbei die Auskunft erhalten hat, die Handlung sei erlaubt. Hat aber der Täter diese Auskunft erhalten und hat er sie gleichwohl als unrichtig erkannt, oder kann „ihm sein Vertrauen auf ihre Richtigkeit als Verschulden angerechnet werden", dann liegt nach Ansicht des Bundesrats kein unverschuldeter Irrtum vor. Die JVO. und in Übereinstimmung mit ihr die RAO. will, im Gegensatz zu dem 1917 in Vorbereitung befindlichen Gesetz betreffend Auskunftserteilung über Kriegsverordnungen, nicht schlechthin jede Handlung, die auf Grund einer Auskunft einer zuständigen Stelle begangen wird, unabhängig vom Verschulden des Täters, von Strafe befreien; sie will vielmehr den Täter, den ein Verschulden trifft, gleichgültig ob er Auskunft eingeholt hat oder nicht, bestrafen.

1. Der Täter kennt die steuerstrafrechtliche Vorschrift nicht.

Grundsätzlich verlangt der Staat, d. h. das Reichsgericht im Interesse des Staates, von jedem Staatsangehörigen, daß er sich um die steuerstrafrechtlichen Bestimmungen ganz allgemein, zum mindesten aber um die in sein Arbeitsgebiet fallenden Bestimmungen bekümmert.[76]) So muß sich z. B. jeder Gewerbetreibende um die Kenntnis der sein Arbeits-

[74]) Juliusberger 2. Aufl. S. 46.
[75]) Bühler S. 360.
[76]) Bühler S. 360 Ziff. 3: „Der Sache nach besteht die Pflicht, die Steuergesetze zu kennen".

gebiet betreffenden Steuerstrafbestimmungen bemühen.[77]) Das Reichsgericht stellt bezüglich der Frage, wann eine genügende Unterrichtung das Verschulden ausschließt, ziemlich hohe Anforderungen.[78]) Eine schuldhafte, d. h. durch Fahrlässigkeit oder Vorsatz herbeigeführte Gleichgültigkeit gegenüber den erlassenen Vorschriften genügt, um den unverschuldeten Irrtum zu verneinen.[79]) Das Reichsgericht verlangt von jedem Geschäftsmann, daß er Einrichtungen trifft, die es ihm ermöglichen, schnell und sicher über alle Bestimmungen, insonderheit auf steuerstrafrechtlichem Gebiet, Kenntnis zu erhalten. Auch wenn feststeht, daß er dieser Pflicht genügt hat, muß geprüft werden, ob den Täter nicht trotzdem etwa infolge Vergeßlichkeit oder Unachtsamkeit ein Verschulden trifft.

Wie sich der einzelne Kenntnis vom Steuergesetz verschafft, ist dem Reichsgericht gleichgültig. Der Steuerpflichtige kann sich also, wenn er will, laufend bei den zuständigen Behörden erkundigen; diese Möglichkeit dürfte aber als überaus unbequem, praktisch nicht in Frage kommen. Er kann sich auch bei anderen zuverlässigen Stellen Auskunft holen etwa beim Anwalt, Notar, Steuerberater. Der Steuerpflichtige kann sich Fachzeitschriften halten und sich auf diese Weise über das, was für seinen Beruf steuerrechtlich von Bedeutung ist, informieren. Das Reichsgericht erkennt aber beim Halten von Fachzeitschriften nur dann einen Irrtum als unverschuldet an, wenn die Zeitschrift laufend über die neuen Steuergesetze berichtet.[80]) Nicht genügt somit das Halten einer Zeitung, die nur ab und zu einen steuerrechtlichen Artikel bringt. Ebensowenig genügt es, daß die Zeitung zwar laufend, aber immer ziemlich verspätet berichtet. Als den Anforderungen des Reichsgerichts entsprechend, muß man das Halten einer Steuerzeitung oder eines sogenannten „Steuerdienstes" ansehen. Hält der Steuerpflichtige solche Zeitschrift, liest er sie, bleibt aber trotzdem, weil die Zeitschrift aus irgendeinem Grunde nicht über das Steuergesetz berichtet, in Unkenntnis über die gesetzliche Neuordnung, dann ist diese Unkenntnis — vorausgesetzt, daß er nicht anderweit Kenntnis erlangt hat — als unverschuldet zu betrachten. Nicht unverschuldet ist die Unkenntnis, in der sich ein Steuerpflichtiger auf Grund einer längeren Geschäftsreise befindet; in diesen Fällen soll er nach Ansicht des Reichsgerichts vorher Vorsorge treffen, daß auch in seiner Abwesenheit seinen Steuerpflichten Genüge getan werden kann.

Von einer unverschuldeten Unkenntnis der Gesetze wird man also in der Praxis nur in sehr wenigen Fällen sprechen können. Nur dann, wenn der Täter das seinerseits bezüglich der Unterrichtung über die

[77]) RG. 51, 131 (136). Becker A. 2 zu § 358, Rosendorff S. 14. Groth S. 16.
[78]) RG. 53, 4/5.
[79]) RG. 51, 154 (148); RG. in RStBl. 1923 S. 53.
[80]) RG. 52, 325 (329).

Gesetze Erforderliche getan hat, wird eine unverschuldete Gesetzesunkenntnis vorliegen.

2. Der Steuerpflichtige kennt die gesetzliche Vorschrift, weiß aber nicht, daß der ihm vorliegende Fall unter diese Bestimmung fällt.

Bezüglich dieser Fälle muß man darauf abstellen, ob der Steuerpflichtige bei Berücksichtigung seiner persönlichen Verhältnisse und seines Bildungsgrades, bei Anwendung der pflichtmäßigen Sorgfalt, selbst imstande war zu erkennen, daß es sich im fraglichen Fall um eine unter die gesetzliche Vorschrift fallende Bestimmung handelte. War also der Steuerpflichtige auf Grund seiner persönlichen Fähigkeiten nicht dazu imstande, seine Tat und die gesetzlichen Vorschriften richtig zu beurteilen, dann liegt ein unverschuldeter Irrtum vor. Die bloße Nichteinholung einer Auskunft ist dem Täter solange nicht als Verschulden anzurechnen, solange er gutgläubig, ohne seine Sorgfaltspflicht zu verletzen, in seinem Irrtum beharrte.[81]) Befindet sich der Täter im Zweifel über die Anwendbarkeit einer Bestimmung, so muß er sich bei der zuständigen Behörde oder sonstigen zuverlässigen Auskunftsstelle Rat holen, sonst ist der Irrtum verschuldet.[82]) Diese für die JVO. entwickelte Ansicht, hat das Reichsgericht ausdrücklich für die RAO. als anwendbar erklärt.[83]) Schließt sich der Steuerpflichtige bei Zweifel der Ansicht seiner Berufsgenossen bezw. der in seinen Geschäftskreisen herrschenden Ansicht an, dann hat er, falls diese Ansicht im Widerspruch zu der Ansicht der Gerichte steht oder falls die Möglichkeit besteht, daß sich die Gerichte auf einen von seiner Ansicht abweichenden Standpunkt stellen, den Irrtum verschuldet.[84]) Die teilweise gegen diese Ansicht des Reichsgerichts erhobenen Vorwürfe sind unberechtigt.[85]) Das Reichsgericht wertet die Ansicht der Geschäftskreise und Berufsgenossen mit Recht als Ansichten von Interessenkreisen. Es steht mit Recht auf dem Standpunkt, daß diese Ansicht nicht maßgebend sein kann für die Frage, ob ein bestimmter Sachverhalt unter eine bestimmte gesetzliche Vorschrift fällt oder nicht, mit anderen Worten, ob ein Verschulden vorliegt oder nicht. In der Regel wird die Ansicht dieser Kreise dahin gehen, die Vorschrift zu ihren Gunsten auszulegen.

Das von Alsberg angeführte Argument, es habe sich im fraglichen Falle bei der vom Angeklagten vertretenen Meinung um die von seiner Handelsgruppe auf dem Deutschen Handelstag vertretenen Meinung gehandelt und das Reichsgericht habe zumindest diese von angesehenen Vertretern der Berufsgruppe ausgesprochene Ansicht als zulässig im Sinne

---

[81]) RG. 51, 154 (159/160); 51, 344 (351).
[82]) RG. 51, 34 (35); 52, 331 (334); 53, 55 (57).
[83]) RG. 57, 329.
[84]) RG. 51, 34 = JW. 1918. S. 50 Nr. 6.
[85]) Alsberg JW. 1918 S. 50 zu Nr. 6. Gatermann S. 17.

des § 395 I anerkennen müssen, ist nicht zutreffend. Denn es ist durchaus nicht sicher, daß die angesehenen Vertreter einer Berufsgruppe nicht zu ihrem Nutzen handeln; es ist gerade für die damalige Zeit anzunehmen, daß die höheren Vertreter am meisten darauf sahen, daß der Staat auf keinen Fall zuviel Steuern bekam, und daß sie nach diesem Grundgedanken ihre Ansichten ein wenig „ausrichteten".

Läßt ein Gericht solche Ansicht für die Frage ob ein Verschulden vorliegt oder nicht, maßgebend sein, dann begibt es sich damit seines Rechtes und seiner Pflicht, Recht zu sprechen. Außerdem würde solche Anerkennung zur Folge haben, daß sich im Interesse bestimmter Geschäftszweige „herrschende Ansichten" bilden würden, die zweifellos eine Auslegung zu ihren Gunsten im Gefolge haben würden, was bei einer richterlichen Anerkennung derselben zu einem unhaltbaren Zustande führen müßte. Jeder der bei seiner Handlungsweise die Ansicht seiner Geschäftskreise zugrunde legt, könnte sich auf einen unverschuldeten Irrtum berufen und die Anwendung des § 395 I verlangen.

Unbeachtlich ist ferner die Ansicht eines Steuerpflichtigen, daß seine Ansicht nach einer bestimmten gesetzlichen Vorschrift nicht strafbar sei, es ist vielmehr erforderlich, daß er glaubt, daß seine Tat nach keiner gesetzlichen Bestimmung — „keiner Norm des öffentlichen Rechts"[86]) — strafbar sei.

Es ist bisher stets davon gesprochen worden, daß bei Zweifeln die Auskunft bei einer Behörde oder sonstigen Auskunftsstelle eingeholt werden müsse. Oft wird der Steuerpflichtige gar nicht wissen, daß es bzw. wo es solche Auskunftsstelle gibt. Daher ist nicht schlechthin jede Nichteinholung einer Auskunft verschuldet und damit nach § 395 I unbeachtlich; sondern nur, wenn der Steuerpflichtige selbst in der Lage war oder bei entsprechender Sorgfalt gewesen wäre, die entsprechende Behörde oder Auskunftsstelle zu ermitteln und wenn er wußte oder annehmen mußte, daß er hier die gewünschte, richtige Auskunft erhalten würde, ist die Nichteinholung der Auskunft verschuldet. Kannte er dagegen, ohne daß in dem Nichtkennen eine Verletzung der von ihm geforderten Sorgfalt gesehen werden kann, eine solche Auskunftsstelle nicht, dann liegt ein unverschuldeter Irrtum im Sinne von § 395 I vor.[87]) Auch bezüglich der Frage des Erkennens der Zuständigkeit und Zuverlässigkeit der Auskunftsstelle kann man u. E. nur auf die Persönlichkeit des Täters abstellen. Nur wenn er gemäß seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen erkennen konnte, daß er an unzuständiger oder unzuverlässiger Stelle war, wird man ihm das zum Vorwurf machen können und kann dann nicht mehr von einem unverschuldeten Irrtum sprechen. Wann das im einzelnen der Fall ist, dürfte nur am Einzelsachverhalt feststellbar

[86]) RG. 59, 363 (369). [87]) RG. 51, 160/161.

sein. Aber man kann wohl ganz allgemein sagen, daß der Steuerpflichtige seinen Pflichten genügt, wenn er zum Finanzamt oder Zollamt geht und sich dort Auskunft holt. Erhält er hier eine falsche Auskunft, weil er nicht beim zuständigen Beamten war, — da er nicht zu ihm gewiesen wurde — dann kann ihm diese Tatsache nicht zugerechnet werden. Geht er dagegen z. B. zur Polizei oder zum Hochbauamt, um eine Auskunft zu holen und erhält er eine falsche Auskunft, dann kann er sich in der Regel nicht auf einen unverschuldeten Irrtum berufen, denn jeder weiß bzw. muß bei Anwendung der pflichtmäßigen Sorgfalt wissen, daß das Hochbauamt und die Polizei keine Auskünfte über Steuerfragen geben können. Holt der Angeschuldigte bei einem ausländischen Anwalt oder einer ausländischen Polizeibehörde eine Auskunft ein und ist diese Auskunft falsch, dann ist der Irrtum des Täters verschuldet. Denn die ausländischen Auskunftsstellen sind nicht in der Lage, über Steuergesetze ausreichend Auskunft zu geben.[88]) Ein Überblick über die im zweiten Fall vom Reichsgericht aufgestellten Grundsätze zeigt, daß auch hier ein wirklich unverschuldeter Irrtum in der Praxis außerordentlich selten sein wird.

Sofern der Irrtum über das Erlaubtsein der Tat, in dem sich der Täter befand, durch Mangel an Sorgfalt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen persönlichen Verhältnissen fähig war, herbeigeführt worden ist, ist der Täter gemäß § 395 II strafbar. Es ist unmöglich alle Fälle, die hierunter fallen können, aufzuzählen, aber die Grenzen dieser Bestimmung lassen sich feststellen. Einerseits sind die Irrtumsfälle, die nicht als unverschuldet angesehen werden können — wie sich aus der Gegenüberstellung verschuldet-unverschuldet, die zur Abgrenzung dieser Gebiete auch jeweils vom Reichsgericht gebraucht wird, ergibt — verschuldet, d. h. fahrlässig herbeigeführt. Andererseits bildet das positive Wissen um das Unerlaubtsein der Tat die Grenze.

Auf Grund der von der Rechtsprechung über den unverschuldeten Irrtum aufgestellten Regeln kann man folgende Richtsätze aufstellen: Ein pflichtwidriger Mangel an Sorgfalt (Fahrlässigkeit) liegt vor:

1. wenn der Steuerpflichtige nicht alles tut, um sich Kenntnis von den bestehenden steuerstrafrechtlichen Bestimmungen zu verschaffen, sei es durch Selbstschulung, Zeitschriften, Zeitungen und notfalls Erkundigungen.
2. wenn der Täter nicht sämtliche auftauchenden Zweifel, durch Erkundigungen bei zuständigen Behörden oder sonstigen zuverlässigen Stellen behebt.

An Hand dieser beiden Richtsätze läßt sich in der Regel feststellen, ob Absatz 1 oder Absatz 2 des § 395 Anwendung findet. Hierbei ist

[88]) RG. in JW. 1935 S. 2058 Nr. 26.

aber stets zu beachten, daß das keine allgemeingültige Regel ist, sondern daß es stets auf die Person des Täters ankommt.

Die Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Absatzes 1 ist, daß die Hauptverhandlung ergibt, daß auf Seiten des Täters ein unverschuldeter Irrtum vorlag. Kann nicht festgestellt werden, daß der Irrtum verschuldet war, so ist damit noch nicht gesagt, daß er unverschuldet war. Es ist stets eine eindeutige Feststellung darüber nötig, daß der Täter tatsächlich die Tat auf Grund eines unverschuldeten Irrtums für erlaubt gehalten hat.[89])

III. Einzeltatbestände.

§ 9: Die Steuerhinterziehung (§ 396 RAO.).

Die RAO. beendete durch Schaffung des Begriffes der Steuerhinterziehung[90]) einen Zustand, der sich im Laufe der Zeit als unhaltbar erwiesen hatte. Vor Schaffung der RAO. waren die Hinterziehungsfälle nicht nur in verschiedenen Gesetzen, sondern auch nach verschiedenen Gesichtspunkten geregelt.[91]) Die RAO. bestraft nunmehr einheitlich für das gesamte Steuerstrafrecht die Steuerhinterziehung nur dann, wenn sie vorsätzlich begangen wird. Eine Ausnahme enthält lediglich Abs. 5 des § 396, der eine Einschränkung zugunsten der Vermutungstatbestände der Verbrauchssteuergesetze macht.

Da die vorliegende Arbeit sich lediglich mit dem Verschulden, d. h. mit dem „inneren Tatbestand" der gesetzlichen Bestimmung befaßt, so soll, was die äußeren Tatbestände des § 396 betrifft, ihre bloße Aufzählung — ohne näheres Eingehen auf die sich an sie knüpfenden Streitfragen — genügen.[92])

Der § 396 enthält folgende 4 Einzeltatbestände:

1. Die Erschleichung von Steuervorteilen (Abs. 1).
2. Die Bewirkung von Steuerverkürzungen. (Abs. 1).
3. Die ohne vorherige Anzeige erfolgte Verwendung von steuerbegünstigten Sachen für andere als die bei der Steuerbegünstigung vorgesehenen Zwecke. (Abs. 2).

---

89) RG. 64, 25; 53, 87; 56, 411. Becker A. 1 zu § 358. Mundt S. 35. Körfgen S. 146.

90) Liszt-Schmidt S. 198: Die Hinterziehung ist das „Urbild und Vorbild der Finanzvergehungen".

91) Auf die geschichtliche Entwicklung der „Steuerhinterziehung", kann im Rahmen dieser Arbeit nicht näher eingegangen werden.

92) Bezüglich der Auslegung der Tatbestände und der sich daraus ergebenden Streitfragen vgl. Schmalz: S. 9—31.

4. Die in gewissen Fällen als Steuerhinterziehung strafbare Steuerumgehung. (Abs. 4).

1. Die Erschleichung von Steuervorteilen.

Zwar ist im Gesetz nicht ausdrücklich gesagt, daß die Erschleichung des Steuervorteils vorsätzlich erfolgen muß und doch kommt als Verschuldensgrad nur der Vorsatz in Frage, da das „Erschleichen" begriffsmäßig Vorsatz voraussetzt. Denn „erschleichen" bedeutet nichts anderes, als durch irgendwelche unlauteren Machenschaften, im vorliegenden Falle durch Täuschung der Steuerbehörden, etwas zu erreichen suchen, wozu man nicht berechtigt ist. Eine Täuschung eines anderen, um dadurch Vorteile zu erreichen, kann aber nur vorsätzlich begangen werden, denn sie setzt voraus, daß man den Vorteil kennt und will und daß man, um ihn zu erreichen, wissentlich einen Dritten täuscht,[93]) der erste Tatbestand des § 396 erfordert somit Vorsatz zur Strafbarkeit, d. h. der Täter muß mit „Wissen" und „Wollen" sämtliche äußeren Tatbestandsmerkmale verwirklichen.[94]) Der Täter muß also wissen, daß seine Handlung ein „Erschleichen" ist. Es ist aber durchaus nicht erforderlich, daß sich der Täter über den Begriff des Erschleichens klar ist, es genügt vielmehr auch zum Vorsatz, wenn er weiß, daß er eine Täuschungshandlung begeht und wenn er weiß und will, daß diese Handlung bei der Behörde einen Irrtum über die wahre Sachlage erregt, der dann zur Gewährung eines ihm nicht zustehenden Steuervorteils führt. Außerdem muß der Täter wissen, daß seine Handlungsweise gerade einen „Steuer"vorteil herbeiführt, ein anderer Vorteil ist belanglos.[95]) Das setzt voraus, daß er weiß, daß es sich um eine Steuer handelt und daß er diese Steuer schuldet. Der Begriff Steuervorteil umfaßt nach richtiger Ansicht alle möglichen Besserstellungen des Steuerpflichtigen so z. B. Steuererlaß, Steuerermäßigung, Steuervergütung, Steuerstundung, Steuererstattung, Erhöhung des steuerfreien Betrages, Aussetzung der Versteuerung, Gewährung von Tilgungsraten,[96]) ja sogar der Aufschub der Beitreibung wird als Steuervorteil behandelt.[97]) Der Steuervorteil ist demnach jegliche Vergünstigung bei der Besteuerung, die der Steuerpflichtige auf Antrag, auf Grund irgendeiner Sonderbestimmung erlangt.[98]) Weiß der Täter, daß seine Handlung einen Steuervorteil herbeiführt, dann weiß er auch, daß der Steuervorteil entweder zum eigenen oder zum Vorteil eines anderen gereicht.[99])

[93]) Cattien S. 175. Becker A. 3 zu § 359. Gnad S. 19. Rosendorff S. 4 u. S. 76 RG. 60, 98 = Steuer u. Wirtschaft 1926 Nr. 215; 60, 184 = Steuer u. Wirtsch. 1926 Nr. 461. Mundt S. 76. 11. Ausschuß a. a. O. 1408.
[94]) So RG. s. o. § 4.
[95]) Cattien S. 174. RG. 57, 389; 60, 161 (163).
[96]) Cattien S. 174. Becker A. 3 zu § 359.
[97]) RG. v. 30. 9. 1926 Jur. Rundsch. 1926 Beilage S. 1579.
[98]) Cattien S. 174/75. [99]) S. u. S. 43.

Der Vorsatz erfordert nicht, daß sich der Täter über die Höhe des Steuervorteils, den er erschleichen will, klar ist. Ebensowenig braucht der Vorsatz des Täters auf eine Vermögensbeschädigung des Reichs zu gehen, da die Herbeiführung einer Vermögensbeschädigung des Reichs der Steuerhinterziehung nicht begriffswesentlich ist.[100])[101])

Zur Strafbarkeit ist nicht gerade der direkte Vorsatz erforderlich, es genügt auch der bedingte Vorsatz (dolus eventualis).[102]) D. h. der Täter hat sich den Erfolg seiner Tat, hier die Erlangung des Steuervorteils, nur als möglich vorgestellt, ist aber für den Fall des Eintritts des Erfolges bereit gewesen, die Tat zu begehen. Es genügt der dolus eventualis sowohl bezüglich des Bestehens der Steuerpflicht als auch bezüglich des Erschleichens des Steuervorteils. Im ersten Fall rechnet der Täter mit der Möglichkeit, daß eine Steuerpflicht besteht und weiß, daß falls sie besteht, er durch seine Handlung einen Steuervorteil erschleicht, begeht aber die Handlung trotzdem. Im zweiten Fall kennt er die Steuerpflicht, weiß aber nicht genau, sondern rechnet nur mit der Möglichkeit, daß seine Handlungsweise die Erschleichung eines Steuervorteils herbeiführt, handelt aber trotzdem. So bejaht auch das Reichsgericht das Vorliegen einer vorsätzlichen Hinterziehung, wenn der Täter mit der Möglichkeit einer Steuerpflicht rechnet, selbst aber nichts zur Behebung der Zweifel tut, sondern jeden Aufklärungsversuch unterläßt.[103]) Ja selbst der Glaube des Täters, es werde zu seinen Gunsten entschieden werden, beseitigt den bedingten Vorsatz nicht.[104]) Entgegen der Ansicht des Reichsgerichts bejaht der Reichsfinanzhof[105]) nur dann dolus eventualis, wenn der Täter solche Zweifel über seine Ansicht hat, daß er sich darüber klar ist, daß die andere Ansicht die richtige ist und wenn er trotz dieser Kenntnis nach seiner Ansicht handelt. Was zwischen dem dolus eventualis des Reichsfinanzhofs und dem direkten Vorsatz für ein Unterschied bestehen soll, ist nicht ersichtlich. In beiden Fällen weiß der Täter genau, daß seine Ansicht nicht die richtige ist. In beiden Fällen rechnet der Täter nicht mit der Möglichkeit, daß seine Ansicht die richtige sein könnte. Es ist aber gerade das Wesen des dolus eventualis, daß der Täter immer noch bis zu einem gewissen Grade, wenn er auch sehr geringfügig ist, mit der Möglichkeit rechnet, daß seine Ansicht die richtige ist. Er begeht die Tat beim Vorliegen des dolus eventualis „auch für den Fall", daß seine Ansicht nicht die richtige

---

100) Das ergibt sich aus der Fassung des § 396 Abs. 3. Ebenso RG. 59, 90 (92); 60, 182 (185). Cattien S. 176 u. Boesche S. 45. Becker A. 2 zu § 359.

101) Gerade dieses Nichterfordern unterscheidet § 395 von § 263 StGB.

102) Becker A. 2 zu § 359. Cattien S. 35. Schmalz S. 35. RG. 51, 161 (165). Lelewer S. 121.

103) RG. v. 12. 12. 22 i. RStBl. 1923 S. 72.

104) RG. v. 12. 1. 23 i. RStBl. 1923 S. 53, = St. u. W. 1923 Nr. 384.

105) RFH. 8, S. 240 = Steuer und Wirtsch. 1922, Nr. 484.

ist, während er beim direkten Vorsatz und beim dolus eventualis des Reichsfinanzhofs die Tat begeht, obwohl er erkannt hat, daß die andere Ansicht die allein richtige ist. Der vom Reichsfinanzhof als dolus eventualis bezeichnete Verschuldensgrad ist also ein direkter Vorsatz. Die Ansicht des Reichsgerichts ist zweifellos die richtige.

Nach herrschender Ansicht ist nicht erforderlich, daß der Täter die Tat mit der Absicht der Hinterziehung begeht. Die Fassung der sowohl in Absatz 1 als auch Abs. 2 enthaltenen Worte „zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen" könnte dazu verleiten zu glauben, daß hier Absicht gefordert würde. Denn im gemeinen Strafrecht legt man diese Worte dahin aus, daß in diesen Fällen der erstrebte Vorteil der Beweggrund zum Handeln ist, mit anderen Worten, daß der Täter die Tat in der Absicht begangen hat, den Vorteil zu erreichen. So z. B. bei der Auslegung des § 259 StGB. ;[106]) auch der § 263 StGB. fordert für den erstrebten Vermögensvorteil auf seiten des Täters die Absicht, diesen zu erlangen. Würde man diese Auslegung auf den § 396 RAO. anwenden, dann würde das bedeuten, daß strafbar nur derjenige wäre, der die Tat mit der Absicht, sich einen Vermögensvorteil zu verschaffen, begangen hat. Diese Auslegung würde aber zu einer bedeutenden Einschränkung der Zahl der sonst unter den § 396 fallenden Delikte führen. Bei Schaffung der RAO. war man sich dieser unausbleiblichen Folge des „Absichtserfordernisses" bewußt. Für den Fall, daß Absicht zur Strafbarkeit gefordert worden wäre, wäre eine wirksame Verfolgung der Steuerhinterziehung nicht möglich gewesen, das Ziel, das man sich bei Schaffung der RAO. gesetzt hatte, wäre dadurch nicht erreicht worden.[107]) Aus diesem Grunde lehnte man die „Absicht" ausdrücklich ab und forderte als Verschulden des Täters nur den Vorsatz.[108]) Die obengenannten Worte können deshalb hier nicht dahin ausgelegt werden, daß sie Absicht bedeuten sollen. Vielmehr wollte man offensichtlich durch diese Wortfassung auch das Handeln dritter, nicht steuerpflichtiger Personen, erfassen und bestrafen können;[109]) wollte auch die Fälle treffen, wo „ein Dritter in Unterstützung eines gutgläubigen Steuerpflichtigen für diesen eine falsche Steuererklärung vorbereitete, ohne nach außen selbst als Vertreter zu handeln", sodaß weder er noch der Steuerpflichtige

---

[106]) RGR. § 259 Anm. 6.

[107]) Die Begründung zum Entwurf führt hierzu als Beispiele an: Steuerhinterziehung in der Absicht, das Andenken Verstorbener zu schonen, in der Absicht frühere Steuerhinterziehungen zu decken, oder bloße Verhinderung der Veranlagung der Steuer zu bewirken. Bericht des 11. Ausschusses a. a. O., S. 1408.

[108]) Becker A. 2 zu § 359. Schmalz S. 33. RG. in RStBl. 1923 S. 52 u. S. 72. RG. 60, 186; 61, 187.

[109]) Becker A. 2 zu § 359. RG. in DStZ. 1935 Nr. 91 S. 424. RG. 65, 407.

bestraft werden können.[110])[111]) Aber auch diese Ansicht trifft nicht den Kern, da sich aus der Fassung des §, der schlechthin von „Erschleichung von Steuervorteilen" und „Verkürzung", neben Wendungen wie „wer... bewirkt" spricht, ergibt, daß sein Anwendungsgebiet nicht auf Steuerpflichtige beschränkt ist.[112])[113]) Dieser Erklärungsversuch muß daher als gescheitert angesehen werden; aber auch die von Cattien und Becker vertretenen Ansichten sind nicht überzeugend.

Becker sieht die Bedeutung der Worte darin, daß der Täter erkannt haben muß, daß seine Tat ihm oder einem anderen einen rechtlich nicht begründeten Vorteil verschafft und er muß dies gewollt haben. Die Ansicht Beckers sieht auf den ersten Blick so aus, als ob durch diese Fassung der „Vorsatz" ein weiteres Merkmal umfassen müßte. Dem ist nicht so, denn auch ohne diese Worte erfordert der § 396 Abs. 1, daß der Vorsatz die Erlangung des Steuervorteils umfaßt. Der Täter muß also wissen und wollen, daß der Erfolg des Handelns ein Vorteil ist. Will der Täter aber einen Steuervorteil erschleichen, dann will er selbstverständlich auch, daß der Vorteil irgend jemand zugute kommt, sei es nun ihm selbst, als dem Steuerpflichtigen, oder sei es einem anderen, dem eigentlich Steuerpflichtigen, dem er als Nichtsteuerpflichtiger den Vorteil erschleicht.[114]) Weiß der Täter nicht, daß der Vorteil irgendeiner Person zugute kommt, dann hat er das Wesen des Vorteils, der ja nur zugunsten einer Person denkbar ist, nicht erkannt, kann ihn also auch nicht wollen, es fehlt somit am Vorsatz. Damit ist dargetan, daß auch zu diesem Zweck die Worte nicht erforderlich sind.

Die Ansicht Cattiens enthält folgender Satz: „Das Bewußtsein des Täters muß bei der Tat über die Verwirklichung der notwendigen Tatbestandsmerkmale hinausgehen und einen eigenen oder fremden Nutzen als Ziel der Handlung ins Auge fassen."(S. 177) Er spricht weiterhin im nächsten Satz von dem Vorteil als von einem „erstrebten" Vorteil. Hiernach muß der Täter einmal den Steuervorteil vorsätzlich wollen,

---

[110]) RG. in St. u. W. 1924, Nr. 576.

[111]) Wenn im folgenden davon gesprochen wird, daß der Vorsatz Wissen um die Steuerpflicht erfordert, so braucht das nicht notwendig die Steuerpflicht des Täters zu sein, sondern kann auch die Steuerpflicht eines anderen, für den der Tätig tätig wird, sein.

[112]) Vgl. Becker Anm. 2 a zu § 359. Schmalz S. 34.

[113]) Da Abs. 2 § 396 sein Anwendungsgebiet ausdrücklich auf Sachen beschränkt, für die „ihm", dem Anzeigepflichtigen, Steuervergünstigungen gewährt sind, so kann die in den Worten angeblich enthaltene Ausdehnung auf dritte Personen nur dann in Frage kommen, wenn neben dem, dem die Steuervorteile gewährt sind, auch noch andere an diesen Vorteilen teilhaben. Also stets nur dann, wenn mehrere mit dem Anzeigepflichtigen zusammen den Vorteil der Nichtanzeige haben. (Schmalz S. 34).

[114]) Daß bei der weiten Fassung des § 396 auch Nichtsteuerpflichtige Täter sein können, ist bereits gesagt.

andererseits muß der Täter den Vorteil noch besonders erstreben, ihn als das Ziel seiner Handlung ansehen. Was für ein Unterschied nach Cattiens Ansicht zwischen einem „erstrebten Vorteil", der dem Täter als Ziel vorschwebt und einem „beabsichtigten Vorteil", besteht, ist nicht ersichtlich. U. E. besteht zwischen beiden kein Unterschied, sodaß es nach der Ansicht Cattiens offensichtlich nötig ist, daß der Täter den Vorteil beabsichtigt hat, anderenfalls ist der innere Tatbestand des § 396 I nicht vollständig erfüllt und der Täter ist nicht strafbar. Das dürfet auch Cattiens Grundgedanke sein, denn er rechnet die Worte „zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen" zum subjektiven Tatbestand. Damit setzt sich Cattien in Widerspruch mit der von der Kommission vertretenen Ansicht. Die von der Kommission vertretene Ansicht, daß die Worte nicht als Absicht aufgefaßt werden dürfen, ist aber so überzeugend, daß der Ansicht Cattiens nicht zugestimmt werden kann.[115])

Da sich keine Rechtfertigung für die fraglichen Worte finden läßt, sind sie als überflüssig zu betrachten.[116])

2. Die Steuerverkürzung.

Das Gesetz verlangt in diesem Fall ausdrücklich, daß die Verkürzung der Steuereinnahmen vorsätzlich bewirkt wird.[117]) Der Täter muß also wissen, daß sich seine Handlung gegen eine Steuereinnahme richtet und

---

[115]) Wie Cattien, auch Boesche S. 41, der aber die geforderte Absicht nicht anders begründen kann, als daß hier allein der Wortlaut, der wie im StGB. „Absicht" bedeutet, nicht aber der Sinn des Gesetzes maßgebend sei. Daß diese Wortinterpretation heute nicht haltbar ist, bedarf keiner näheren Ausführungen. Auch Hellwig (JW. 1927, S. 1731), der die gleiche Ansicht vertritt, kann nicht zugestimmt werden. Er meint, daß in 99 % aller Fälle ein Vorteil angestrebt werde, es werde daher auch das Absichtserfordernis keine Verringerung der unter § 396 fallenden Delikte herbeiführen. Daß der Vorteil angestrebt wird, mag zutreffen, nicht aber trifft zu, daß dadurch die Zahl der Delikte nicht verringert wird. Falls die Absicht als subjektives Tatbestandsmerkmal gefordert wird, genügt es nicht, daß sie nur wahrscheinlich ist, es ist vielmehr erforderlich, daß sie jeweils positiv festgestellt werden kann. D. h. es müssen Tatsachen vorhanden sein, auf Grund deren für erwiesen erachtet werden kann, daß die Erlangung des Vorteils den Täter zum Handeln veranlaßt hat. Diese Feststellung wird aber, wie die Kommission mit Recht angenommen hat, in den meisten Fällen nicht gelingen, sodaß eine Verringerung der unter § 396 fallenden Delikte eintreten würde. So würden z. B. die Fälle, in denen der Steuerpflichtige die Steuer bei Fälligkeit nicht zahlt, sie aber später zahlen will, die Herbeiführung eines Steuervorteils also gar nicht Beweggrund war, nicht unter § 396 fallen. Ebenso wäre der dolus eventualis nicht ausreichend, denn wenn der Täter den Erfolg lediglich in Kauf nimmt, kann der Erfolg nicht Beweggrund seines Handelns sein. Ebenso wie Boesche, Heinrich A 2 zu § 359, Lelewer S. 122.

[116]) Schmalz, S. 34. Wehner, S. 22.

[117]) Auch hier gilt bezüglich der Worte „zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen" das oben S. 42 ff. Gesagte.

wollen, daß durch diese Handlung eine Verkürzung herbeigeführt wird.[118]) Nicht erforderlich ist, daß er weiß, was eine „Verkürzung" ist; es genügt, wenn er eine Vorstellung davon hat, daß seine Handlung die Steuereinnahmen des Staates verringert. Nach herrschender Ansicht liegt:

1. eine Steuerverkürzung vor, wenn die dem Staat geschuldeten Steuern zur Zeit ihrer Fälligkeit nicht oder nicht rechtzeitig oder nicht vollständig gezahlt werden.[119])
2. eine Steuerverkürzung vor, wenn infolge unrichtiger Angabe des Steuerpflichtigen eine Steuer nicht, oder in zu geringem Umfange festgesetzt wird.[120])

Hieraus ergibt sich, daß der Täter im ersten Fall wissen muß, daß er Steuern schuldet, daß diese fällig sind und daß er sie trotz dieser Kenntnis nicht, bezw. nicht rechtzeitig oder vollständig bezahlt. Sein Vorsatz braucht nicht darauf zu gehen, daß die Steuer endgültig verkürzt wird, es genügt, wenn er sie „auf Zeit" verkürzen will. Im zweiten Fall muß er wissen, daß eine Steuer festgesetzt werden sollte und daß er infolge irgendwelcher Machenschaften bewirkt hat, daß überhaupt keine oder eine zu geringe Steuer festgesetzt worden ist.

Außerdem muß der Täter wissen, daß er eine Steuerverkürzung „bewirkt", d. h. er muß diese Steuerverkürzung wissentlich herbeiführen. Nach Ansicht des Reichsgericht liegt aber ein vorsätzliches Bewirken nur dann vor, wenn neben dem auf Verkürzung gerichteten Vorsatz eine Steuerunehrlichkeit auf Seiten des Täters vorhanden ist.[121]) Der Vorsatz ist sonach nicht gegeben, wenn der Täter lediglich den Eingang der Steuer verhindert und demgemäß eine Steuerverkürzung herbeiführt. Daher ist derjenige, der am Fälligkeitstage seine Steuerschuld vorsätzlich nicht zahlt und dadurch eine Steuerverkürzung herbeiführt, dann nicht wegen Steuerhinterziehung strafbar, wenn er ohne Verschulden keine Zahlungsmittel zur Verfügung hat. Ebensowenig genügt eine unrichtige Buchführung, selbst wenn durch sie eine Steuerverkürzung herbeigeführt wird, zur Bestrafung nach § 396, wenn der Kaufmann die Buchführung nicht zum Zwecke der Verkürzung, sondern lediglich aus bilanztechnischen Gründen (Abschreibung, Reserven usw.) „frisiert" hat. Erst wenn der Kaufmann durch seine Buchführung, die ihm als Kaufmann speziell auf-

---

[118]) Das Reichsgericht verbindet mit dem Begriff der Verkürzung den Begriff der Steuerersparnis. Sind durch die Handlung des Täters Steuerersparnisse erzielt worden, dann liegt eine Steuerverkürzung vor, in allen anderen Fällen handelt es sich um die „Erschleichung" eines Steuervorteils.

[119]) RG. 58, 186 (188); 60, 182 (186); 61, 186 (188); RG. in JW. 1927 S. 1731; RG. in RStBl. 1926, Nr. 379; 1935, Nr. 1200.

[120]) RG. 60, 307 (310).

[121]) RG. 60, 182 (184); 61, 81 (84); 63, 95 (99). Tattien S. 182. Becker A. 2 zu § 359.

erlegten Steuerpflichten verletzt, tritt Strafbarkeit ein.[122]) Keine vorsätzliche Steuerverkürzung liegt, da die Steuerunehrlichkeit fehlt, dann vor, wenn der Täter rechtzeitig ein Stundungsgesuch eingereicht hatt.[123])

Steuerunehrlichkeit ist jedes fraudulose, d. h. unehrliche, steuerliche Verhalten, das mit den gesetzlichen Bestimmungen über die Pflichten des einzelnen nicht im Einklang steht.[124]) Eine Steuerunehrlichkeit wird insbesondere dann zu bejahen sein, wenn der Täter seine Steuerpflichtigkeit in der Absicht verschweigt, die Steuerbehörde über einen möglicherweise bestehende Steueranspruch im Unklaren zu lassen. Überhaupt wird jedes Verhalten, das dahin zielt, eine bestehende Unkenntnis oder einen Irrtum der Steuerbehörden zur Erreichung von Steuervorteilen zu benutzen, als Steuerunehrlichkeit anzusehen sein.

Zur Strafbarkeit genügt auch hier der dolus eventualis. Das Vorliegen einer Steuerhinterziehung ist zu bejahen:

1. wenn der Täter handelt, obwohl er mit der Möglichkeit rechnet, daß eine Steuerpflicht besteht und daß er daher durch sein Verhalten möglicherweise eine Steuerverkürzung herbeiführt, mit deren möglichem Eintritt er einverstanden ist;
2. wenn er in Kenntnis der Steuerpflicht handelt und mit der Möglichkeit rechnet, daß seine Handlung geeignet ist, eine Steuerverkürzung herbeizuführen, mit deren möglichem Eintritt er einverstanden ist.[125])[126])

3. Die unterlassene Anzeige im Fall des § 396 Abs. 2.

Strafbar ist nach § 396 II der Anzeigepflichtige, der die ihm nach § 396 II auferlegte Anzeige beim Finanzamt zum eigenen oder zum Vorteil eines anderen vorsätzlich unterläßt.[127]) Der Täter muß vorsätzlich handeln, muß also wissen, daß für ihn, falls er die Sachen zu anderen

---

[122]) RG. 58, 181 ff.

[123]) RG. 61, 84. RG. in RStBl. 1927, S. 187. Cattien S. 184.

[124]) RG. 63, 95 (99); RG. in RStBl. 1927, S. 187; RG. in Steuerarchiv 1927 S. 122.

[125]) RG. v. 12. 1. 23 in RStBl. 1923 S. 53. RG. in JW. 1928 S. 2465 Nr. 28. RG. in RStBl. 1935 S. 517 Nr. 284. Cattien S. 183.

[126]) Ein dolus eventualis ist auch dann zu bejahen, wenn der Steuerpflichtige seine Steuerpflicht kennt und bei der Entnahme großer Summen aus dem Geschäft zu Privatzwecken mit der Möglichkeit rechnet, seine Steuerpflicht nicht erfüllen zu können und trotzdem auch weiterhin größere Beträge für Privatzwecke entnimmt. KG. vom 16. 12. 1925 (4 S. 6/26), Steuerarchiv 1926 S. 92.

[127]) Bezüglich der Frage, wo solch' gesetzlich festgelegter Verwendungszweck im Gesetz enthalten ist, vgl.: Weinsteuergesetz (1918) § 11; Erbschaftssteuergesetz § 18 Nr. 18–21. § 20 Umsatzsteuerges. v. 1919 erfordert lediglich eine vorherige Anzeige.

als den vorgesehenen Zwecken verwendet, die Steuerbefreiungen bzw. die gewährten Steuervorteile nicht mehr zu Recht bestehen, sondern daß jetzt ein Fall vorliegt, wo er die Sachen versteuern muß. Weiß er, daß für ihn in diesem Fall eine Steuerpflicht entsteht, dann weiß er auch, daß, falls er nicht zahlt, eine Steuerverkürzung zu Ungunsten des Reiches eintritt. Er muß weiterhin wissen, daß für den Fall der anderweitigen Verwendung für ihn die Pflicht besteht, eine entsprechende Anzeige beim Finanzamt zu machen. Diese Anzeigepflicht muß er mit Wissen und Wollen verletzen. Aber auch die Verletzung schlechthin genügt noch nicht, es ist nötig, daß er die Pflicht verletzt indem er weiß und will, daß er dadurch für sich oder einen anderen einen Vorteil erlangt.[128])[129]) Dieser Tatbestand ist von geringer praktischer Bedeutung.

4. Die Strafbarkeit der Steuerumgehung.

Der § 396 IV stellt die Erlangung von ungerechtfertigten Steuervorteilen und die Verkürzung von Steuereinnahmen, falls sie durch Steuerumgehung unter gleichzeitiger vorsätzlicher Verletzung der im Interesse der Ermittlung von Steuerpflichten den einzelnen auferlegten Pflichten erfolgt, unter Strafe. Es muß zunächst einmal eine Steuerumgehung vorliegen; sie ist gemäß § 6 StAnpGes. nicht strafbar, entbindet lediglich nicht von der Zahlung der Steuern, wie sie bei einer „angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären". Der Täter, der die Steuerumgehung begeht, will die Steuer nicht entziehen, sondern sie nur umgehen; will der Täter die Steuer hinterziehen, dann liegt keine Steuerumgehung, sondern eine Steuerhinterziehung, die nach Abs. 1 strafbar ist, vor. Die Begehung der Steuerumgehung ist begrifflich nur vorsätzlich denkbar. Denn wenn ich eine Steuer umgehen will, dann muß ich wissen, daß bei bestimmten Gelegenheiten (Geschäftsarten) eine Steuer fällig ist, ich muß weiterhin wissen, daß meine Handlungsweise dazu führen wird, daß ich, da ich eine andere Geschäftsform wähle, die Steuern nicht bezahlen brauche. Ich begehe ja die Tat gerade wegen der Steuerumgehung, ich muß mir somit auch über ihr Wesen im klaren sein.

Außer dieser vorsätzlich begangenen Steuerumgehung muß der Täter gewußt und gewollt haben, daß er eine ihm im Interesse der Ermittlung der Steuerpflicht auferlegte Pflicht verletzt. Durch diese Pflichtverletzung muß eine Verkürzung der Steuereinnahmen oder eine Erzielung ungerechtfertigter Steuervorteile bewirkt worden sein. Die vorsätzliche Pflicht-

---

[128]) Nicht nötig ist, daß der Anzeigepflichtige die Absicht hat. Wie die Verhandlungen bei der Beratung der RAO. gezeigt haben, wollte man nicht, daß für § 396 II „Absicht" gefordert würde, es sollte vielmehr Vorsatz zur Strafbarkeit genügen. Bericht d. 11. Ausschusses a. a. O., S. 1408.

[129]) Hierunter fällt auch der Fall, daß das Verhalten sowohl zum eigenen als auch zum fremden Vorteil gereicht. (RG. 57, 317).

verletzung schließt begrifflich in sich ein, daß der Täter wußte, daß er durch die Pflichtverletzung irgendeinen steuerlichen Vorteil erlangen würde.[130]) Der subjektive Tatbestand des § 396 IV ist aber nicht schon dann erfüllt, wenn beide Vorsätze getrennt vorhanden sind, sondern nur wenn beide Handlungen von einem einheitlichen Vorsatz umfaßt werden. D. h., nur wenn der Täter die Pflichtverletzung begeht, um die Steuerumgehung zu verschleiern oder die durch sie erlangten Vorteile zu sichern, ist neben der Pflichtverletzung auch die Steuerumgehung strafbar.[131]) Nur wenn all' diese, in der Praxis wohl äußerst seltenen Voraussetzungen vorliegen, kann eine Bestrafung nach § 396 IV erfolgen.

Wer glaubt steuerpflichtig zu sein und die vermeintlich geschuldete Steuer zu hinterziehen sucht, begeht ein strafloses Wahnverbrechen.[132])

Falls der objektive Tatbestand des § 396 gegeben ist, der subjektive Tatbestand aber fehlt, ist zu prüfen, ob nicht Fahrlässigkeit (§ 402) vorliegt. Da sich dem Täter, falls der Fall nicht ganz klar liegt, der Vorsatz schwer nachweisen läßt, ist diese Prüfung von großer Bedeutung. Bezüglich der Frage, ob bei Nichtvorliegen von Vorsatz und Fahrlässigkeit der § 413 anwendbar ist, herrscht Streit. Richtig dürfte die Ansicht sein, die in diesen Fällen die Anwendbarkeit des § 413 ablehnt. Denn wenn der Gesetzgeber in einem Tatbestand die Strafbarkeit vom Vorhandensein eines Verschuldens abhängig macht, dann will er nicht, daß beim Fehlen des Verschuldens der Täter nach einer anderen Bestimmung, die kein Verschulden erfordert, bestraft wird.[134])

Der Versuch der Steuerhinterziehung ist im Rahmen der im gemeinen Strafrecht geltenden Vorschriften strafbar, soweit § 397 RAO. nichts Abweichendes bestimmt.

§ 10: Die Steuergefährdung. (§ 402 a. a. O.)

Die „Steuergefährdung" sollte zur Erfassung der Fälle der Steuerhinterziehung dienen, in denen man dem Täter keinen Vorsatz nachweisen konnte. Die Strafbarkeit tritt nach § 402 dann ein, wenn der äußere Tatbestand, auf den hier nicht näher eingegangen werden kann, fahrlässig verwirklicht worden ist.[135]) Der Täter handelt dann fahrlässig, wenn er Handlungen oder Unterlassungen begeht, die zu einer Ver-

---

[130]) Cattien S. 188: „In jedem Fall wird das Umgehungsmanöver und die Pflichtverletzung bei der als Steuerhinterziehung strafbaren Steuerumgehung von dem Bewußtsein, daß dadurch eine Steuerverkürzung oder Erreichung eines ungerechtfertigten Steuervorteils bewirkt wird, getragen werden".

[131]) Cattien, S. 188. Hensel, S. 189.

[132]) RG. in JW. 1931 S. 317 Nr. 16.

[134]) Ebenso Becker A. 1 zu § 377. RG. 61, 81 (87). A. A. Boesche S. 44.

[135]) Im wesentlichen entspricht der äußere Tatbestand des § 402 den Absätzen 1 u. 2. des § 396; ebenso Becker A. 2 zu § 367.

kürzung der Steuereinnahmen bzw. zu einer Gewährung oder Belassung von Steuervorteilen führen, obwohl er bei Anwendung der von ihm, gemäß seinen persönlichen Kenntnissen und Verhältnissen, zu erwartenden Sorgfalt, den Erfolg seiner Handlung hätte erkennen können und müssen.[136]) Obwohl das Gesetz zur Strafbarkeit keine „grobe Fahrlässigkeit" erfordert, soll nach Ansicht der amtlichen Begründung, des Schrifttums, und auch des Reichsgerichts der Begriff der Fahrlässigkeit in diesen Fällen eng ausgelegt werden. Es sollen an den Steuerpflichtigen keine „unbilligen" Anforderungen bezüglich der zu erwartenden Sorgfalt gestellt werden, es soll vielmehr nur das von ihm verlangt werden, was von ihm „vernünftigerweise" erwartet werden kann.[137]) Man nimmt auf diese Weise neben der Berücksichtigung der Kenntnisse und Fähigkeiten der Persönlichkeit, auch noch darauf Rücksicht, ob die von ihm auf Grund seiner Fähigkeiten und Kenntnisse zu erwartende Sorgfalt nicht etwa im Einzelfall „unbillig" sei. Aus diesem Grunde finden insbesondere neue Regelungen und schwierige Bestimmungen bei Beurteilung der Frage, ob Fahrlässigkeit vorliegt, Berücksichtigung.

Was eine „unbillige" Anforderung ist, wird vom Reichsgericht nicht in allgemein gültiger Form ausgesprochen, sondern es wird jeweils auf den Einzeltatbestand abgestellt. Hierbei kommt das Reichsgericht u. E. zu teilweise sich widersprechenden Ergebnissen. So hat das Reichsgericht in einer Reihe von Entscheidungen, die das Verhältnis des Betriebsinhabers zu den Angestellten betreffen, den Grundsatz der engen Auslegung des § 402 befolgt. Der Betriebsführer kann, ohne sich dadurch einer Fahrlässigkeit schuldig zu machen, seine Steuersachen von einem in Steuerangelegenheiten geschulten Angestellten bearbeiten lassen, muß aber bei Auswahl und Beaufsichtigung des Angestellten die erforderliche Sorgfalt walten lassen.[138]) Hat aber der Betriebsinhaber bei der Auswahl die nötige Sorgfalt angewandt und einen durchaus zuverlässigen Angestellten mit der Bearbeitung der Steuerangelegenheiten beauftragt, dann kann er sich, ohne daß ihn deshalb ein Verschulden trifft, auf die Arbeit dieses Angestellten verlassen. Nur wenn im Einzelfall festgestellt werden kann, daß er bei der ihm in diesem Falle nur in geringerem Umfange zumutbaren Sorgfalt, hätte erkennen können und voraussehen müssen, daß er durch sein Verhalten eine Steuerverkürzung bewirken oder einen Steuervorteil erlangen würde, trifft ihn der Vorwurf der Fahrlässigkeit.[139]) Hat er aber bei der Auswahl und Beaufsichtigung des

[136]) RG. in Steuer u. Wirt. 1923 Nr. 531; Bühler S. 508; Schmidt JW. 1927 S. 1749.

[137]) Entwurf: Bd. 339 S. 1409; Becker A. 1 zu § 367. RG. 67, 329; 61, 259 (263).

[138]) RG. in JW. 1930 S. 321 Nr. 5.

[139]) Tattien S. 213 RG. 58, 130 (131); 59, 281 (286); 61, 81 (86). RG. in JW. 1928 S. 2323 Nr. 11.

Angestellten[140]) nicht die nötige, von ihm bei Berücksichtigung der Größe des Betriebes billigerweise zu erwartende Sorgfalt obwalten lassen, d. h. wußte er oder hätte er wissen müssen, daß der Angestellte kein sicherer Arbeiter war oder auch nicht restlos mit den Steuersachen vertraut war, dann hätte er mit der Möglichkeit einer Steuerhinterziehung rechnen müssen; ihn trifft der Vorwurf der Fahrlässigkeit.[141]) Diesen Entscheidungen kann ohne Bedenken zugestimmt werden, denn sie sind ein Mindestmaß dessen, was man von einem Betriebsinhaber verlangen kann.

Höhere Anforderungen stellt das Reichsgericht bei der Aufklärung von Zweifelsfragen von seiten des Steuerpflichtigen. Es handelt sich hier in der Hauptsache um Zweifel über das Vorliegen der Steuerpflicht und die Anwendbarkeit der Steuergesetze auf bestimmte Sachverhalte. Hier braucht nur auf die Zweifel über die Steuerpflicht eingegangen zu werden, da die anderen Fragen bereits oben bei der Prüfung, wann verschuldeter oder unverschuldeter Strafrechtsirrtum vorliegt, geklärt worden sind. Bestehen bei einem Steuerpflichtigen Zweifel über das Vorliegen der Steuerpflicht, dann muß er sich erkundigen, wie die Sachlage ist.[142]) Tut er das nicht, dann trifft ihn der Vorwurf der Fahrlässigkeit und er ist, da es sich nach der Ansicht des Reichsgerichts bei der Steuerpflicht um einen Tatumstand im Sinne des § 59 StGB. handelt, nach § 59 II strafbar. Will der Täter nicht fahrlässig handeln, so muß er stets die Gesetze nachlesen, denn das Reichsgericht verlangt, daß jeder, auch derjenige, der umfassende Kenntnis des Steuerrechts besitzt, die Gesetze nachliest und sich bezüglich der Auslegung derselben beim Finanzamt erkundigt.[143]) Die Anforderungen, die das Reichsgericht in diesem Fall an die Steuerpflichtigen stellt, lassen es zumindest zweifelhaft erscheinen, ob man hier noch von „billigen" Anforderungen sprechen kann. Damit soll nur gesagt sein, daß das Reichsgericht von seinem Grundsatz abgewichen ist, nicht aber soll die Stellungnahme des Reichsgerichts angegriffen werden, denn u. E. hat hier das Reichsgericht durchaus im Interesse eines kraftvollen und zielbewußten Steuerstrafrechts gehandelt und damit eine rühmliche Ausnahme von seiner sonst allzusehr auf die Interessen des Individuums abgestellten Rechtsprechung gemacht.

Eine Fahrlässigkeit liegt auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige, der sich eine Auskunft geholt hat, nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten erkennen mußte, daß die Auskunft falsch war.[144]) Bei

---

[140]) Die Beaufsichtigung ist besonders bei jüngeren unerfahrenen Angestellten unbedingt erforderlich.

[141]) RG. 59, 281 (289); 61, 81 (86). RG. in RStBl. 1927, S. 47.

[142]) RG. 57, 329. Vgl. auch oben § 9.

[143]) RG. in St. u. W. 1927 S. 210 = JW. 1928 S. 966 Nr. 6.

[144]) S. hierzu oben § 8: über die Auskunftserteilung bei Zweifeln über die Anwendbarkeit eines Steuerstrafgesetzes.

Steuererklärungen und anderen Erklärungen (§§ 166, 170 RAO.), die nach bestem Wissen und Gewissen abgegeben werden müssen, handelt der Täter sowohl dann fahrlässig, wenn er infolge Verletzung der erforderlichen Sorgfalt eine Bestimmung nicht richtig anwendet, als auch dann fahrlässig, wenn er infolge Verletzung der erforderlichen Sorgfalt es unterläßt, sich das nötige „Wissen" zu verschaffen.

Dem Täter, der eine Steuerverkürzung fahrlässig herbeiführt, kann nicht zum Bewußtsein kommen, daß er steuerunehrlich handelt. Kommt ihm zum Bewußtsein, daß er steuerunehrlich handelt, dann liegt keine Steuergefährdung sondern eine Steuerhinterziehung im Sinne des § 396 I vor. Eine Steuergefährdung durch Steuerverkürzung liegt also im Gegensatz zu § 396 I nur dann vor, wenn keine Steuerunehrlichkeit vorhanden ist. Eine Steuergefährdung begeht auch derjenige, der z. B. bei Abführung der Lohnsteuer ohne weitere Erklärung nicht den gesamten Betrag abführt — ein Verhalten, das geeignet ist, bei der Steuerbehörde einen Irrtum über die wahre Sachlage, d. h. über die Höhe der Steuerpflicht, hervorzurufen — und der mit der Möglichkeit dieser Irrtumserregung rechnet oder auf Grund seiner Fähigkeiten rechnen mußte.

Erkennt ein Steuerberater seinen Auftraggeber als steuerunehrlich, dann muß er, wenn er nicht fahrlässig handeln will, die Richtigkeit und Vollständigkeit der angegebenen Zahlen stets selbst nachprüfen, um weitere Steuerunehrlichkeiten zu verhindern.[145]) Diese Entscheidung zeigt, daß das Reichsgericht bezüglich der Sorgfaltspflicht der Steuerberater auf Grund ihrer Fähigkeiten und Kenntnisse erhöhte Anforderungen stellt. Dagegen braucht der Steuerberater Unterlagen, auf die er keinen Einfluß hat, die ihm vielmehr lediglich zur Ausfüllung von Steuererklärungen zur Verfügung gestellt werden, nicht nachzuprüfen.[146])

Der § 402 II lautet, abgesehen von dem Wort „fahrlässig", genau wie der § 396 IV. Der einzige Unterschied, der zwischen diesen beiden Paragraphen besteht, muß in der verschiedenartigen Gestaltung des Verschuldens gesehen werden. Soll bei § 396 IV Vorsatz gegeben sein, dann ist erforderlich, daß die Steuerumgehung und die Pflichtverletzung von einem einheitlichen Vorsatz umfaßt werden.[147]) Im Fall des § 402 II ist dieser einheitliche Vorsatz nicht erforderlich, es genügt vielmehr zur Strafbarkeit, wenn die Steuerumgehung vorsätzlich begangen wird und hiervon unabhängig die Pflichtverletzung vorsätzlich oder fahrlässig begangen wird. Verletzt der Täter z. B. völlig unabhängig — sei es nun tatsächlich oder angeblich, da ihm nichts anderes nachzuweisen ist — von der bereits begangenen Steuerumgehung, die ihm auferlegte Pflicht,

---

145) RG. in RStBl. 1933, S. 577 Nr. 45; 1934 S. 1588.
146) RG. in JW. 1933 S. 4432.
147) S. oben S. 47/48.

indem er bei Begehung der Pflichtverletzung überhaupt nicht an die Steuerumgehung denkt, so liegt ein Fall des § 402 II vor.[148])

Der Irrtum über das Vorliegen einer Steuergefährdung ist im Rahmen der oben entwickelten Grundsätze des Reichsgerichts beachtlich, ein näheres Eingehen auf bestimmte Einzelfälle liegt nicht im Interesse dieser Arbeit.

Eine versuchte „Steuergefährdung" ist begrifflich nicht denkbar, da der Versuch als Verschuldensgrad stets den Vorsatz auf seiten des Täters voraussetzt.

IV. Die Schuldvermutungen.

§ 11: Die Ordnungswidrigkeit.

Die Ordnungswidrigkeit ist die älteste Form der steuerrechtlichen Straftatbestände. Sie beherrscht als Straftatbestand, bei dem die Strafe auf Grund des verwirklichten objektiven Tatbestandes ohne Verschulden eintritt, d. h. als Formaldelikt das gesamte ältere Steuerstrafrecht.

Man muß bei der Ordnungswidrigkeit mehrere Gruppen unterscheiden. Einmal gibt es die im Einzelgesetz „spezial" geregelte Ordnungswidrigkeit, es ist hier ein besonders im Gesetz umschriebener Tatbestand unter Strafe gestellt.[149]) Zweitens gibt es gesetzliche Bestimmungen, die gleichsam als Generalklauseln sämtliche Ordnungswidrigkeiten, die nicht anderweitig im Gesetz unter Strafe gestellt sind, bestrafen. Die im Gesetz regelmäßig auftretende Formel lautet dann: „Die Übertretung der Vorschriften der gegenwärtigen Ordnung, sowie der infolge derselben erlassenen und öffentlich oder dem Betroffenen besonders bekanntgemachten Ausführungsvorschriften, für welche keine besondere Strafe angedroht ist, wird mit einer Ordnungsstrafe ..... geahndet".[150]) Neben diesen beiden Arten „primärer", d. h. von sich aus auf Grund eines

---

[148]) Daß einzig an diesen Unterschied gedacht war, ergibt sich aus dem Bericht des 11. Ausschusses (Bd. 339 S. 140). Der Absatz 2 sollte nur für die Fälle gelten, „wenn der Vorsatz sich nicht auf die Verdunkelung der Steuerumgehung richtet, sondern auf die bewußte Verletzung der Steuerpflichten beschränkt bleibt". Ebenso: Tattien S. 219. Becker A. 5 zu § 367. Schmalz S. 36. Hensel S. 199. Bühler S. 509. Boesche S. 75. A. A. Rode: Die Bedeutung des § 367 II in Zeitg. St.-Fragen. 1922 S. 128 ff. Er verneint einen Unterschied und will den § 396 IV nur bei Vorsatz, den § 402 II nur bei Fahrlässigkeit anwenden.

[149]) § 30 des Gesetzes über Braumalz (4. 7. 1868, BGBl. S. 375); § 15 des Salzabg. Ges. (12. 10. 1867, BGBl. S. 841 ff.); § 69, 72 Branntweinges. v. 1819; §§ 57, 58, 59/64 Branntw. Ges. (8. 7. 1868 BGBl. S. 384).

[150]) § 65 Branntweinges. (8. 7. 1864 BGBl. S. 384); § 35, I Brausteuerges. (31. 5. 1872 RGBl. S. 153 ff.); § 40 Branntweinsteuerges. (8. 2. 1819 GS. S. 97 ff.) § 413 RAO.

Tatbestandes strafbarer Ordnungswidrigkeiten, gibt es „sekundäre" Ordnungswidrigkeiten.[151]) Bei diesen letzteren handelt es sich um solche Fälle, bei denen die Strafe wegen Ordnungswidrigkeit dann eintritt, wenn der Täter beweisen kann, daß er, obwohl der Tatbestand der Steuerhinterziehung vorliegt, dieselbe entweder nicht beabsichtigt hat oder dieselbe nicht begangen werden konnte.[152]) Da die Bestimmung über die Ordnungswidrigkeit hier nicht unmittelbar, sondern erst auf Grund eines Verweises anwendbar ist, spricht man von „sekundärer" Ordnungswidrigkeit.

Auch heute noch hat die Ordnungswidrigkeit im Steuerstrafrecht große Bedeutung, wenn sie auch von ihrer vorherrschenden Stellung im Steuerstrafrecht durch die „Steuerhinterziehung" verdrängt worden ist. Im geltenden Recht findet sich die Regelung der Ordnungswidrigkeit, abgesehen von einigen Spezialfällen in den Verbrauchssteuer- und Zollgesetzen,[153]) im § 413 RAO. Es genügt zur Charakterisierung der Ordungswidrigkeit, wenn der § 413 behandelt wird.

Wegen der Bedeutung des § 413 sei sein Wortlaut angeführt:

1. „Wer den im Interesse der Besteuerung (einschließlich der Vorbereitung, Sicherung und Nachprüfung der Besteuerung) erlassenen Vorschriften der Steuergesetze oder der dazu ergangenen und öffentlich oder den Beteiligten besonders bekanntgemachten Verwaltungsbestimmungen durch andere als die in den Steuergesetzen unter Strafe gestellten Handlungen oder Unterlassungen zuwiderhandelt, wird mit einer Ordnungsstrafe bis zu 10 000 RM. bestraft. Dies gilt nicht für Sollvorschriften, auch nicht für Zuwiderhandlungen gegen die §§ 160 und 161. Die Ordnungsstrafe wird nicht verhängt, wenn festgestellt wird, daß Strafausschließungsgründe vorliegen, oder die Zuwiderhandlung auf einem unabwendbaren Zufall beruht".

§ 413 enthält eine Generalklausel, er bestraft alle Zuwiderhandlungen gegen die im Interesse der Besteuerung erlassenen Vorschriften, soweit es sich um Mußvorschriften handelt. Die Ordnungsstrafe ist, wie sich aus Absatz 2 ergibt und wie die herrschende Ansicht annimmt, Kriminalstrafe.[154]) Uns interessiert lediglich welches Verschulden zur Strafbarkeit erforderlich ist. Die Fassung des § 413 deutet, da lediglich von „Zuwiderhandeln", nicht aber von Vorsatz und Fahrlässigkeit die Rede ist und da es sich bei § 413 um bloße Ordnungswidrigkeiten handelt, darauf hin, daß die Strafe nach § 413 unabhängig von jeglichem Verschulden, lediglich auf Grund des verwirkten Tatbestandes eintritt. In diesem Sinne hat sich sowohl das ältere Schrifttum als auch

---

[151]) Bezügl. d. Bezeichnung „primärer" und „sekundärer" Ordnungswidrigkeiten s. Goetzeler S. 55.

[152]) § 124 Zoll- und Verbrauchssteuerordnung (26. 5. 1818 GS. S. 102 ff.); § 70 Tab. St. Ges. (12. 9. 1919 RGBl. I S. 1689); § 21 III Biersteuerges. v. 11. 7. 1923).

[153]) Z. B. § 138 VZG.

[154]) Becker A. 1 zu § 377; Cattien S. 241; Heinrich S. 54; Kohmann S. 4.

die ältere Reichsgerichtsrechtsprechung entschieden, beide haben sich dabei auf den Standpunkt gestellt, daß es sich bei § 413 um ein Formaldelikt handele.[155])

Die Betrachtung des Abs. 1 Satz 3 wird zeigen, daß diese Ansicht nicht die richtige sein kann. Die RAO. bestimmt nicht, was unter Strafausschließungsgründen zu verstehen ist. Es ist daher, wie in all' den Fällen, wo die RAO. nichts ausdrücklich bestimmt, gemäß § 391 RAO. auf das StGB. zurückzugreifen. Man könnte hier an die Möglichkeit denken, daß unter „Strafausschließungsgründen" nur die von der Wissenschaft und Praxis als technische Strafausschließungsgründe im engeren Sinn bezeichneten Gründe, die zu einer Straflosigkeit führen, verstanden werden sollen. Nach richtiger Ansicht wird man aber unter „Strafausschließungsgründen" alle Fälle zu verstehen haben, die zu einer Strafreiheit führen, d. h. neben den Strafausschließungsgründen im engeren Sinne auch diejenigen Gründe, die man in der Technik des Strafrechts als „Schuldausschließungsgründe" bezeichnet. Wir kommen also zu dem Ergebnis, daß sobald Schuldausschließungsgründe vorliegen, eine Strafe nach § 413 Satz 3 nicht eintreten kann. Als Schuldausschließungsgründe kommen hauptsächlich in Frage die §§ 59 StGB. und 395 RAO., der Irrtum wirkt also in den üblichen Grenzen auch bei § 413 schuld- und damit strafausschließend. Erkennt aber der Gesetzgeber die Schuldausschließungsgründe als Gründe, welche die Schuld ausschließen, an und läßt infolgedessen Straflosigkeit eintreten, dann muß er grundsätzlich auf dem Standpunkt stehen, daß zur Strafbarkeit Schuld erforderlich ist. Dieser Schluß zeigt uns, daß auch für die Ordnungswidrigkeit grundsätzlich Verschulden zur Strafbarkeit erfordert wird.[156]) Die von Gast vertretene Ansicht, daß sich die Beachtlichkeit der Schuldausschließungsgründe nur auf die tatsächlich schuldhaft begangene Ordnungswidrigkeit beziehe, ist bereits von Meyer (S. 12) treffend widerlegt worden. Er sagt: Zunächst biete sich kein gesetzlicher Anhaltspunkt für diese Ansicht, sodann verdiene derjenige, der schuldhaft gehandelt habe, und für den jetzt ein Schuldausschließungsgrund vorliege, nicht bessergestellt zu werden als der, bei dem ein Schuldausschließungsgrund vorliege, bei dem aber kein Verschulden feststellbar sei. Dieser Ansicht ist beizutreten. Selbst wenn man Gast zustimmen wollte, so müßte man auf Grund des argumentum a maiore ad minus hier — sollte nicht der Gerechtigkeit Hohn gesprochen werden - dem, bei dem ein Verschulden nicht feststellbar ist, die günstigere Stellung dessen, bei dem ein Verschulden feststellbar ist,

[155]) Liszt-Schmidt S. 237/38; Bühler S. 510; v. Hippel Strafrecht II S. 288; Cattien S. 40; Dronke ZStW. 26, 632 ff. (653); RG. 21, 259 (260); 41, 231 (235).

[156]) RG. 61, 81 (88) bezeichnet ausdrücklich die §§ 51 u. 59 StGB. als unter Paragraph 377 fallend. Goetzeler S. 70/71; Cattien S. 168 ff. Mundt S. 103. RG. in St. u. W. 1927 Nr. 299, Nr. 543. Meyer Diss. 1929.

ebenfalls zubilligen; damit wäre die Einschränkung, die Gast macht, praktisch bedeutungslos. Die Betrachtung dürfte gezeigt haben, daß § 413 kein Formaldelikt ist, daß vielmehr auch bei ihm die Schuld die Voraussetzung für die Strafbarkeit bildet.[157])

Zu dem gleichen Ergebnis kommen wir, wenn wir berücksichtigen, daß bei unabwendbarem Zufall die Strafe nicht eintritt. Es fragt sich, was unter unabwendbarem Zufall zu verstehen ist. Zufall ist ein Ereignis, daß außerhalb der Person des Täters entsteht und das den Erfolg herbeiführt, unabhängig davon, ob der Täter handelt.[158]) D. h. Zufall ist sowohl möglich, wenn der Täter überhaupt nicht handelt als auch wenn er handelt, den Erfolg aber nicht allein verursacht, sondern dieser erst auf der Grundlage seiner Handlung durch ein außerhalb seiner Person liegendes Ereignis herbeigeführt wird.[159])

Zufall und Verschulden schließen sich gegenseitig aus. Zwischen diesen beiden entgegengesetzten Polen liegt das Grenzgebiet des „abwendbaren" Zufalls. Der abwendbare Zufall ist eigentlich kein Zufall im wahrsten Sinne des Wortes, denn Zufall ist stets etwas Unabwendbares, es handelt sich hierbei um einen künstlichen Zufallsbegriff, der als Grenzbegriff zwischen Verschulden und Zufall geschaffen wurde. Liegt ein abwendbarer Zufall vor, dann trifft den Täter ein Verschulden insofern, als er den Zufall nicht abgewandt hat. Ein unabwendbarer Zufall dagegen liegt dann vor, wenn der Täter alle Sorgfalt und Vorsicht, die man von ihm erwarten konnte, angewandt hat und der Erfolg trotzdem nicht abgewandt werden konnte. Ist der Erfolg trotz aller erforderlichen Vorsicht und Sorgfalt eingetreten, dann kann auf seiten des Angeschuldigten kein Verschulden vorliegen; es liegt ein unabwendbarer Zufall vor, der Angeschuldigte ist nicht strafbar nach § 413 I Satz 3. Hat der Täter nicht die von ihm zu fordernde Sorgfalt und Vorsicht aufgewandt, dann trifft den Täter ein Verschulden, wenn es auch noch so gering ist; es liegt ein abwendbarer Zufall vor; der Angeschuldigte ist dann strafbar nach § 413 I Satz 3. Hieraus ergibt sich, daß auch die Regelung der Strafbarkeit beim unabwendbaren Zufall dafür spricht, daß § 413 nicht bei Nichtverschulden strafen will, sondern daß er lediglich strafen will, wenn Verschulden vorliegt. Die von dem Täter verlangte Sorgfaltspflicht ist in diesen Fällen besonders groß; liegt seinerseits nicht das „größtmögliche Maß von Vorsicht und Sorgfalt vor", dann trifft ihn bezüglich der Abwendung des Erfolgs ein Verschulden.[160]) Da der Gesetzgeber in diesen Fällen vom einzelnen die äußerste Sorgfalt verlangen wollte, also bereits das geringste Verschulden strafbar sein sollte, sah er sich genötigt,

---

[157]) Meyer S. 12, Endres S. 21, Goetzeler S. 70/71, Hensel S. 184. RG. 61, 81 (88). RG. in St. u. W. 1927 Nr. 299, 543.

[158]) Handeln-Tun oder Unterlassen.

[159]) Tattien S. 29.

[160]) RGS. 73, 57; 77, 161; 94, 343.

Straffreiheit nicht schon beim Nichtvorliegen von Fahrlässigkeit, sondern erst beim Nichtvorliegen von abwendbarem Zufall eintreten zu lassen, sodaß straffrei nur die Fälle bleiben, wo unabwendbarer Zufall vorliegt.

Nicht zutreffend ist es, wenn gesagt wird, es werde hier kein Verschulden, sondern lediglich abwendbarer Zufall vermutet. Zwar wird abwendbarer Zufall vermutet, aber der Begriff „abwendbarer Zufall" dient nur dazu, den Rahmen für das vermutete Verschulden möglichst weit zu spannen, d. h. es wird nicht nur wie in den übrigen Fällen Vorsatz und Fahrlässigkeit, sondern Vorsatz, Fahrlässigkeit und abwendbarer Zufall vermutet.

Es ist bei § 413 im Gegensatz zu den anderen Delikten nicht erforderlich, daß das Verschulden im Einzelfall festgestellt wird. Das Reichsgericht und ebenso die herrschende Ansicht des Schrifttums hat sich auf den Standpunkt gestellt, daß die Strafbarkeit schon beim Vorliegen des äußeren Tatbestandes eintritt, daß also das Verschulden des Täters im Einzelfall vermutet wird.[161]) Es bestraft solange gemäß § 413, bis festgestellt wird, daß ein Schuldausschließungsgrund oder unabwendbarer Zufall etwa Irrtum, vorliegt. Demgegenüber steht die Ansicht Goetzelers, der[162]) glaubt, daß die Vermutung des Verschuldens nicht „den Kern der Sache treffe". Er steht auf dem Standpunkt, daß die Frage, wann Fahrlässigkeit vorliegt, bei § 413 nicht wie im gemeinen Strafrecht nach den „individuellen Verhältnissen der einzelnen Persönlichkeit", sondern nach der „generellen Durchschnittslage" beurteilt werden muß. Für die generelle Durchschnittslage ist die Unterstellung maßgebend, „daß jeder im Staate Lebende die gesetzliche Steuernorm kennt oder kennen muß und daher im Zweifel die Verpflichtung hat, sich die erforderlichen Kenntnisse zu verschaffen. Unterläßt er dies, dann muß er die Konsequenzen in Kauf nehmen und den Schuldvorwurf über sich ergehen lassen." Wie Goetzeler selbst sagt, ist der Satz, daß jeder die Steuergesetze kenne bezw. kennen müsse, eine Unterstellung, d. h. es sind Fälle denkbar, wo die tatsächliche Lage nicht mit der Unterstellung übereinstimmt. Die Ansicht Goetzelers ist in ihren Folgen nichts anderes wie die Auffassung, die Verschulden vermutet: In beiden Fällen kann Strafe ohne Verschulden eintreten. Bei den Schuldvermutungen tritt die Strafe unabhängig von der Feststellung des Verschuldens ein. Dabei wird es viele Fälle geben, wo die Vermutung der tatsächlichen Lage entspricht, d. h. den Täter trifft in diesen Fällen tatsächlich ein Verschulden. Es kann aber auch Fälle geben, in denen tatsächlich kein Verschulden und auch keine der Möglichkeiten des Satzes 3 vorliegt, sodaß ein Unschuldiger bestraft wird. Nach Goetzelers Ansicht trifft beim Vorliegen des § 413 auf Grund

[161]) Meyer S. 14; Bühler S. 503; Mundt S. 103; Becker A. 3 zu § 377; Cattien S. 249; Rosendorff S. 11. RG. 61, 81 (88); 64, 25 (27).
[162]) Goetzeler S. 71 ff.

der von ihm gemachten Unterstellung den Täter ohne weiteres (ganz generell) ein Verschulden, d. h. in der Regel Fahrlässigkeit. Aber auch hier sind Fälle denkbar, in denen ein Verschulden tatsächlich nicht vorliegt, d. h. dem Täter kann aus irgendwelchen Gründen kein Vorwurf der Fahrlässigkeit gemacht werden.

Welches der Vorteil von Goetzelers Ansicht gegenüber der herrschenden Ansicht sein soll, ist nicht ersichtlich. Das Reichsgericht vermutet das Vorliegen der Schuld, Goetzeler dagegen unterstellt Tatsachen. Auf Grund dieser Tatsachen kommt Goetzeler dann zu dem Ergebnis, daß Schuld vorliege. Beide Ansichten arbeiten, um zu dem Ergebnis zu kommen, daß es sich um keine Strafe ohne Schuld handele mit Unterstellungen bzw. Vermutungen. Hierbei scheint mir die Ansicht des Reichsgerichts die richtige sein, denn die Unterstellung, die Goetzeler macht, kann nur von Bedeutung sein, wenn er den Fahrlässigkeitsbegriff anders wertet als im geltenden Steuerstrafrecht. Nichts aber rechtfertigt u. E. die Annahme Goetzelers, daß bei § 413 der Begriff „Fahrlässigkeit" anders aufzufassen sei, als bei den übrigen steuerstrafrechtlichen Delikten.

Daß in früheren Gesetzen dieses „Verschulden auf genereller Basis" ausschlaggebend war, ist u. E. kein Grund dafür, daß es in der ganz auf die Einzelperson abgestellten Regelung der RAO. von Bedeutung sein soll. Goetzeler gibt auch selbst keine Begründung, sondern stellt seine Ansicht als feststehend auf. Wollte man Goetzeler zustimmen, dann müßte man diese generelle Bewertung auch für die anderen Straftatbestände einführen, denn dieser Grundsatz gilt dann nicht nur für die Ordnungswidrigkeit, sondern auch für die anderen Steuergesetze. Auch bei den anderen Tatbeständen müßte dann auf Grund dieser generellen Bewertung ohne Feststellung von Vorsatz und Verschulden bestraft werden. Das ist aber, wie die RAO. zeigt, nicht der Fall, sondern verlangt wird stets, daß Vorsatz oder Fahrlässigkeit festgestellt wird, obwohl auch hier der Grundsatz gilt, daß der Staat vom Einzelnen die Kenntnis der Steuergesetze verlangt. Daß dieser Grundsatz auch bei den übrigen Tatbeständen die Grundlage ist, zeigt der sich in § 395 bezüglich der Frage „verschuldeter oder unverschuldeter Irrtum". Trotz dieses hier ganz deutlich hervortretenden Grundsatzes stellt sowohl Schrifttum (auch Goetzeler) als auch Rechtsprechung bei der Prüfung des Verschuldens d. h. der Fahrlässigkeit auf die individuellen Verhältnisse der Einzelperson ab. Sollte im § 413 eine andere Auffassung bezüglich der Fahrlässigkeit zur Anwendung kommen, dann hätte das besonders im Gesetz gesagt werden müssen. U. E. liegt also bei § 413 nicht schlechthin beim Vorhandensein des äußeren Tatbestandes ein generelles Verschulden vor; ob ein Verschulden vorliegt, kann nur an Hand des Einzelfalles festgestellt werden.

Es ist richtig, wenn Goetzeler im Steuerstrafrecht bezüglich des Kennens und des Kennenmüssens von einer generellen Sorgfaltspflicht spricht. Jeder muß sich um die ihn angehenden Gesetze kümmern. Aber Goetzeler darf nicht diese generelle Sorgfaltspflicht einer generellen Bewertung unterziehen und sagen, eine Verletzung stellt, gleichgültig wie der Einzelfall liegt, eine Fahrlässigkeit, ein Verschulden dar. Bei dieser Bewertungsweise verkennt er u. E. völlig das Wesen des Verschuldens. Die Frage, ob Verschulden vorliegt, kann niemals vollkommen losgelöst vom Einzelfall, von den psychischen Beziehungen zwischen Täter und Tat, von einem Dritten autoritär entschieden werden. Das Wesen des Verschuldens setzt vielmehr voraus, daß man im Einzelfall feststellt, ob und welche Beziehungen zwischen Täter und Tat bestehen. Erst wenn man das getan hat, kann man prüfen, ob diese psychischen Beziehungen vorwerfbar, ob sie rechtlich-mißbilligt sind. Erst wenn das bejaht werden kann, kann man von einem Verschulden sprechen. Man kann wohl ein Verschulden vermuten, man kann auch bei der Frage, was Fahrlässigkeit ist, besonders hohe Anforderungen an den Angeschuldigten stellen und dadurch den Begriff „Fahrlässigkeit" sehr weit ausdehnen, nicht aber kann man schlechthin beim Vorliegen von Tatsachen, hier des Nichtkennens der Gesetze bestimmen: Das Nichtkennen stellt ein Verschulden dar. Man kann höchstens kraft der Staatsgewalt sagen: Das Nichtkennen ist strafbar.

Aus dem Ausgeführten ergibt sich, daß die Ansicht Goetzelers nicht nur nicht den Kern der Sache trifft, sondern gar nicht haltbar ist.

Ein weiterer Hinweis dafür, daß § 413 nur beim Vorliegen von Verschulden bestrafen will, ist der § 477 II RAO. Diese Bestimmung erlaubt es dem Finanzamt, von einem Verfahren abzusehen, wenn eine Hinterziehung nicht in Frage kommt und das Verschulden geringfügig ist. Will man, wie offensichtlich ist, schon bei geringfügigem Verschulden des Täters von der Verfolgung der Tat absehen, so muß man daraus schließen, daß erst recht die Tat nicht verfolgt werden soll, wenn auf seiten des Täters kein Verschulden vorliegt.[163])

§ 413 verstößt, wie die Ausführungen gezeigt haben, nicht gegen den Satz: Keine Strafe ohne Schuld.

Sollen die Strafausschließungsgründe und der unabwendbare Zufall erheblich sein, dann setzt das voraus, daß das Gericht auf Grund bestimmter Tatsachen zu der Erkenntnis gelangt ist, daß entweder die Strafausschließungsgründe oder der unabwendbare Zufall vorliegt. Nicht genügt es, daß die Wahrscheinlichkeit eines Vorliegens einer dieser Gründe vorhanden ist. Durch die Möglichkeit dieses Entlastungsbeweises hat das im § 413 geforderte Verschulden nicht nur formelle, sondern auch materielle Bedeutung.

---

[163]) Meyer S. 14.

Der Zweck der Schuldvermutungen ist es, Beweisschwierigkeiten, die sich bei der angestrebten restlosen Erfassung aller Delikte ergeben würden, zu verhindern.

Theorie und Praxis sind sich darüber einig, daß die Schuldvermutungen, die Rechtsvermutungen darstellen, lediglich prozessualen Charakter haben.[164]) Es sind Prozeßnormen, die im Gegensatz zur freien Beweiswürdigung durch den Richter, gewisse Tatsachen als erwiesen ansehen, bis das Gegenteil hiervon im Prozeß festgestellt wird. Diese vorläufig als wahr geltenden Tatsachen sind widerlegbar. Nicht erforderlich ist es, daß der Angeklagte den Beweis erbringt, es ist vielmehr Aufgabe des Gerichts, von Amts wegen festzustellen, ob ein Schuldausschließungsgrund oder ob unabwendbarer Zufall vorgelegen hat.

Trotz dieser Anerkennung des Grundsatzes „Keine Strafe ohne Schuld", sind Fälle denkbar, in denen, obwohl den Täter kein Verschulden trifft, das Gericht aus irgendwelchen Gründen nicht zur Bejahung eines Schuldausschließungsgrundes oder des unabwendbaren Zufalls kommt. Der Angeschuldigte wird dann auf Grund der Schuldvermutung des § 413 bestraft, ohne daß ihn tatsächlich ein Verschulden trifft. In diesen sicher sehr wenig zahlreichen Fällen führt die Anerkennung des Satzes „Strafe ohne festgestellte Schuld" zur Verletzung des Satzes „Keine Strafe ohne Schuld".

§ 12: Die Vermutungstatbestände der Zoll- und Verbrauchssteuergesetze.

Neben den Straftatbeständen der Hinterziehung und der Ordnungswidrigkeit treten regelmäßig in den Steuergesetzen die sogenannten Vermutungstatbestände auf. Sie lauten in der Regel folgendermaßen: „Die Defraudation wird als vollbracht angesehen, wenn ....." es folgen dann meistens die einzeln aufgezählten Merkmale, bei denen die Vermutung Platz greift.[165]) Es ist nicht nötig, daß festgestellt wird, daß durch die einzelnen vorliegenden Tatumstände eine Defraudation begangen worden ist, es genügt vielmehr, daß das Vorliegen der einzelnen im Gesetz genannten Tatbestandsmerkmale festgestellt wird. Sind sie festgestellt, dann greift die vom Gesetz aufgestellte Vermutung ein und der Täter wird bestraft, als habe er eine Defraudation begangen.

---

[164]) Becker A. 9 § 359. Lelewer S. 15. Dronke ZStW. 26, 648. Goetzeler S. 65. Weiteres Schrifttum bei Goetzeler S. 65 A. 10 u. 11. RG. 28, 114; 51, 423 (424); 56, 16 (17); 57, 212 (213).

[165]) § 13 Salzsteuergesetz (12. 10. 1867). § 128 Zoll- u. Verbr. Sr. O. 1818 § 137 VZG. § 44 Biersteuergesetz v. 26. 7. 1918 (RGBl. 863 ff.) § 21 I Biersteuergesetz v. 9. 7. 23. §§ 58/59 Tabaksteuergesetz v. 12. 9. 1919 u. a.

Neben diesen Vermutungen, die den objektiven Tatbestand, das Vorliegen der Defraudation betreffen, werden meistens gleichzeitig auch Vermutungen bezügl. des inneren Tatbestandes aufgestellt. In den neueren Gesetzen finden sich lediglich diese Schuldvermutungen. Mit dem Augenblick, wo man auch im Steuerstrafrecht Verschulden des Täters als Voraussetzung für seine Strafbarkeit erforderte, war man genötigt dieses Verschulden festzustellen, wenn der Täter strafbar sein sollte. Da die Feststellung oft, ja sogar in den meisten Fällen mit großen Schwierigkeiten verbunden war, stellte man, um diesen Schwierigkeiten aus dem Wege zu gehen, Schuldvermutungen auf.[166]) Die in allen Gesetzen in ähnlicher Form wiederkehrende Wendung lautet, wie z. B. im § 137 I VZG.: „Das Dasein der in Rede stehenden Vergehen wird lediglich durch die daselbst bezeichneten Tatsachen begründet". Nicht erforderlich ist also, daß Vorsatz festgestellt wird, d. h. beim Vorliegen gewisser äußerer, gesetzlich normierter Tatbestandsmerkmale wird auf seiten dessen, der die Tatbestandsmerkmale verwirklicht hat, ein Verschulden vermutet.[167]) Waren diese gesetzlichen Schuldvermutungen zunächst unwiderleglich, so erhält der Angeschuldigte in späteren Gesetzen die Möglichkeit, den Nachweis zu erbringen, daß ihn kein Verschulden treffe.[168]) Hierdurch war dem Angeschuldigten der Beweis aufgebürdet, der ihm nicht in allen Fällen gelingen konnte, sodaß im Endergebnis doch viele „Unschuldige" i. S. von nicht schuldhaft Handelnden bestraft worden sind. Die spätere Gesetzgebung erleichtert die Stellung des Angeschuldigten, um den zu erbringenden Beweis und legt dem Gericht die Pflicht auf, von Amts wegen die Möglichkeit einer Entlastung des Angeschuldigten zu prüfen.[169]) Die gesetzliche Formulierung lautet nicht mehr „wird nachgewiesen", sondern „wird festgestellt".[170]) Durch diese Regelung soll dem Einzelnen die Garantie gegeben werden, daß er, obwohl zur Strafbarkeit kein Verschulden festgestellt zu werden braucht, nicht bestraft wird, wenn ihn kein Verschulden trifft.

Dieser letzten Stufe der Entwicklung entspricht das geltende Recht. Sowohl im Vereinszollgesetz wie auch in den Verbrauchssteuergesetzen finden wir eine Reihe von Vermutungstatbeständen, die durch § 395 V

---

[166]) Die gesetzliche Regelung befindet sich entweder im gleichen Paragraphen wie die Vollendungsvermutung, oder im unmittelbar folgenden Paragr. S. oben Anm. 165.

[167]) RG. 56, 406. Cattien S. 38.

[168]) § 124 Zoll- u. Verbrauchssteuerordnung von 1818: „.....einen vollständigen Beweis darüber führen, daß er..... nicht gewollt oder gekonnt habe."

[169]) Eine Ausnahme macht hier das Reichsfluchtsteuergesetz, daß dem Angeschuldigten den Nachweis für seine Schuldlosigkeit auferlegt. (S. o. § 2.)

[170]) Z. B. § 16 II Schaumweinsteuergesetz v. 9. 5. 1902. § 20 II Branntweinsteuergesetz v. 24. 6. 1887. § 40 II Zuckersteuergesetz v. 9. 7. 1887.

RAO. ausdrücklich aufrecht erhalten worden sind, obwohl die RAO. grundsätzlich die Feststellung von Vorsatz oder Fahrlässigkeit zur Strafbarkeit fordert.[171])

Für die vorliegende Arbeit ist nur die Schuldvermutung von Bedeutung, nur sie braucht näher betrachtet zu werden.

Daß trotz der Schuldvermutung nicht ohne Verschulden bestraft wird, ergibt sich aus den jeweils den Schuldvermutungen angefügten Möglichkeiten, dieselben zu widerlegen. In der Regel lautet diese Einschränkung der Vermutung:

„Wird festgestellt, daß der Täter ohne den Vorsatz der Hinterziehung gehandelt hat, so tritt Bestrafung wegen Steuerhinterziehung nicht ein. Die §§ 367, 377 der RAO. bleiben unberührt".

Wird festgestellt, daß kein Vorsatz vorhanden ist, dann wird der Angeschuldigte, obwohl die objektiv als Steuerhinterziehung gewerteten Tatbestandsmerkmale vorliegen, nicht wegen Steuerhinterziehung, sondern höchstens, weil er fahrlässig gehandelt hat, wegen Steuergefährdung oder falls ihm auch die Fahrlässigkeit nicht nachgewiesen werden kann, wenn die sonstigen Voraussetzungen vorliegen, wegen Ordnungswidrigkeit bestraft.

Wie wir bereits oben sahen, hat das Gericht von Amts wegen entsprechend den Grundsätzen der StPO. mit Hilfe der freien Beweiswürdigung festzustellen, ob der Vorsatz fehlt, nicht etwa trägt der Angeschuldigte die formelle Beweislast. Es ist hierbei vollkommen gleichgültig, ob der Angeschuldigte selbst zur Aufklärung dieser Fragen beiträgt. Nicht genügt es aber zur Widerlegung der Vermutung, daß gewisse Wahrscheinlichkeiten für das Nichtvorliegen des Vorsatzes sprechen, es ist vielmehr erforderlich, daß das Fehlen des Vorsatzes auf Grund von bestimmten Tatsachen für erwiesen erachtet werden kann. Der bloße Zweifel am Vorliegen des Vorsatzes geht zu Lasten des Angeschuldigten.[172])

Gleichgültig ist, was zum Fehlen des Vorsatzes führt, es kommen alle im Strafrecht vorhandenen Schuldausschließungsgründe in Betracht, besonders häufig wird der Irrtum sein.[173]) Wird also z. B. festgestellt, daß der Täter sich in einem Irrtum befand, dann hat er, soweit der Irrtum vorsatzausschließend wirkt, nicht vorsätzlich gehandelt, er kann auch nicht nach den Bestimmungen der Vermutungstatbestände wegen vorsätzlicher Steuerhinterziehung bestraft werden. Dadurch, daß der Gesetzgeber gestattet, daß beim Fehlen des Vorsatzes keine Strafe wegen vorsätzlicher

---

[171]) S. o. § 2.

[172]) Löwe-Rosenberg StPO. S. 583 unter 3. Mundt S. 41.

[173]) Falls ein Rechtfertigungsgrund vorliegt, kommt man, da die Rechtswidrigkeit vor der Schuld zu prüfen ist, nicht zur Prüfung der Frage, ob Vorsatz vorliegt oder nicht.

Hinterziehung eintritt, erkennt er den Grundsatz, daß keine Strafe ohne Verschulden verhängt werden dürfe, an.[174])

Lediglich aus praktischen Gesichtspunkten hat man darauf verzichtet, daß in jedem Einzelfall Vorsatz festgestellt werden muß. Die einzige Begründung, die man für diese Sonderregel geben kann, ist die, die bereits in der Begründung zum Entwurf[175]) enthalten ist: Die Vermutungstatbestände sind „unentbehrlich und müssen beibehalten werden. Dies ist gewissermaßen eine Folge davon, daß sonst, wenn man nämlich hiervon absähe, die Aufsicht bis zur Unerträglichkeit gesteigert werden müßte."

Bezüglich des Wesens der Schuldvermutungen kann auf das bei Besprechung der Ordnungswidrigkeit Gesagte verwiesen werden. Die Schuldvermutungen sind widerlegbar.[176]) Trotz der Möglichkeit die Schuldvermutungen zu widerlegen, gibt es Fälle, in denen es einem Angeschuldigten, obwohl er nicht vorsätzlich gehandelt hat, nicht gelingt das Gericht davon zu überzeugen, daß er ohne Vorsatz gehandelt hat. Er ist dann infolge der Schuldvermutung strafbar, obgleich ihn tatsächlich kein Verschulden trifft. Auch hier ergeben sich also Möglichkeiten, in denen der Täter entgegen dem Satze „Keine Strafe ohne Schuld" bestraft wird.

§ 13: Die Strafbarkeit der juristischen Person (§ 393 RAO.).

Nach § 393 sind die juristischen Personen unter den Voraussetzungen strafbar, daß:

1. in ihren Betrieben Steuerzuwiderhandlungen begangen worden sind und daß
2. ein Fall von Steuerzuwiderhandlung vorliegt, wo das Gesetz die Strafe für verwirkt erklärt, ohne daß ein Verschulden einer natürlichen Person festgestellt zu werden braucht.

Auf Grund dieser Voraussetzungen sind es praktisch nur wenige Fälle, in denen juristische Personen oder Personenvereinigungen strafbar sind, nämlich nur dann, wenn es sich bei den Steuerzuwiderhandlungen um Ordnungswidrigkeiten oder um Fälle, die unter die Vermutungstatbestände der Zoll- oder Verbrauchssteuergesetze fallen, handelt.[177]) Nur in

---

[174]) Liszt-Schmidt S. 223, VII. Hensel S. 184. Dagegen Binding: Vorsatz, Irrtum, Fahrlässigkeit. S. 4, der die Steuergesetze als notorisch ungerechte Gesetze bezeichnet.

[175]) Begründung zum Entwurf a. a. O. Bd. 338 S. 599.

[176]) Bis auf einige Ausnahmen, so § 136 Ziff. 1, b 2, 9 in Verbindung mit § 137 VZG.

[177]) Becker A. 1 § 357. Cattien S. 165. Mirbt S. 331. RG. 61, 92 (94). Begründung zum Entwurf a. a. O Bd. 338 S. 598.

diesen Fällen tritt die Strafbarkeit ein, ohne daß ein Verschulden einer natürlichen Person festgestellt zu werden braucht.[178])

Das Steuerstrafrecht anerkennt im Gegensatz zum gemeinen Strafrecht die Strafbarkeit der juristischen Personen was die Geldstrafe anbetrifft.[179])

Nach herrschender Ansicht erkennt der § 393 die Delikts- und damit die Schuldfähigkeit der juristischen Personen an. Denn, so sagt diese Ansicht, da in den Tatbeständen, deren Vorhandensein Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 393 ist, bezüglich des Täters das Verschulden vermutet wird, bei § 393 aber lediglich die juristische Person als Täter in Frage kommt, wird auch bezüglich der juristischen Person das Verschulden vermutet. Durch diese vom Gesetzgeber auch für die juristische Person aufgestellte Schuldvermutung erkennt er die Möglichkeit, daß auch auf Seiten der juristischen Person ein Verschulden vorliegen kann, an.[180])

Eine Widerlegung dieser Ansicht, die ein näheres Eingehen auf die Frage, ob die juristischen Personen deliktsfähig sind, erforderlich machen würde, ist hier nicht möglich und auch nicht nötig, da sich die Wissenschaft bereits eingehend mit diesem Problem befaßt hat.[181]) Uns interessiert hier nur die Frage, welches Verschulden der § 393 zur Strafbarkeit erfordert.

Busch steht u. E. mit Recht auf dem Standpunkt, daß nur eine natürliche Person, nicht aber eine juristische Person, schuldhaft handeln kann.[182]) Kann aber eine juristische Person nicht schuldhaft handeln, dann kann man aber auch nicht eine Vermutung dahingehend aufstellen, daß sie schuldhaft gehandelt habe. In § 393 kann daher keine Schuldvermutung bezüglich der juristischen Person aufgestellt sein. Andererseits wollte der Gesetzgeber durch die Bezugnahme auf die Tatbestände, in denen die Schuldvermutungen enthalten sind, dartun, daß zwar die Straf-

---

[178]) Ob § 393 zur Anwendung kommt, wenn die Voraussetzungen des § 393 vorliegen, wenn aber zugleich das Verschulden einer natürlichen Person festgestellt werden kann, ist bestritten. Das RG. vertritt die Ansicht, daß dem Gerichte ein Wahlrecht zustehe, welche der beiden Möglichkeiten (§ 393 oder der von der natürlichen Person verwirklichte Tatbestand und Haftung der juristischen Person nach § 416) zur Anwendung gebracht werden soll. RG. 61, 92. Cattien VII zu § 357. A. A. Becker A 1 zu § 357 Bühler S. 503. Lelewer S. 60. Meyer S. 6. Groth S. 14. Jadesohn DStZ. 1916 S. 992. ff. Diese letztere Ansicht dürfte als der Begründung am ehesten entsprechend die richtige sein.

[179]) So die herrschende Ansicht, ebenso Begründung z. Entwurf a. a. O. Bd. 338 S. 598. Mezger S. 93. Frank S. 1 III. Liszt-Schmidt S. 155. Goetzeler S. 216, 232. Cattien S. 165. Becker A. 1 § 357, Lelewer S. 55 u. Bühler S. 503. A. A. Mundt S. 29. Mirbt S. 331. Meyer S. 59. Gnad S. 16. Rode D. Strafr. Zeitg. 1922 S. 348 ff.

[180]) Bezgl. d. Schuldvermutungen vgl. oben §§ 11/12.

[181]) Ausführliche Darstellung dieser Fragen: Busch „Grundfragen der strafrechtlichen Verantwortlichkeit der Verbände". Goetzeler a. a. O. S. 207. Meyer Gött. Diss. 1929. Dietze Leipz. Diss. 1935. Liszt-Schmidt S. 156 A. 4.

[182]) Busch a. a. O. 55/56. 63 ff.

barkeit nicht davon abhängig sein könne, daß ein Verschulden festgestellt werde, daß vielmehr stets das Vorliegen eines Verschuldens vermutet werde. Auf die juristische Person kann die Schuldvermutung nicht bezogen werden, sie kann daher lediglich bezüglich der Einzelmitglieder der juristischen Person aufgestellt sein.[183]) Bezüglich der Gesamtheit der Einzelmitglieder der juristischen Person oder Personenvereinigung wird durch diese Bezugnahme des § 393 das Vorliegen eines Verschuldens vermutet und zwar unwiderleglich vermutet.

Bei Schaffung des § 393 wollte man, wie sich aus der Begründung ergibt, nur die Fälle erfassen, wo „ausnahmsweise ein Verschulden bestimmter vertraulicher Personen nicht vorlag".[184]) Da man davon ausging, daß ein Verschulden nicht feststellbar sei, konnte man auch nicht auf den Gedanken kommen, daß das Verschulden widerlegt werden könne. Man schuf also, da man auf die Schuld als Voraussetzung der Strafe nicht verzichten wollte, durch die Bezugnahme auf die Vermutungstatbestände (nicht aber ihrer Widerlegungsmöglichkeiten) eine unwiderlegliche Schuldvermutung. Wollte man die Vorschrift nicht zu praktischer Bedeutungslosigkeit herabsinken lassen, so mußte man, ganz gleichgültig, ob die Schuldvermutung bezüglich der juristischen Personen oder bezüglich der Einzelmitglieder der juristischen Personen aufgestellt wurde, die Vermutung unwiderlich gestalten. Hätte man den Entlastungsbeweis zugelassen, dann wäre es sowohl der juristischen Person als auch ihren Mitgliedern in der Regel geglückt nachzuweisen, daß sie kein Verschulden treffe.

Daß nach der von uns vertretenen Ansicht die Vermutungen gerade in diesen Fällen, bis auf wenige Ausnahmen nicht mit der tatsächlichen Gestaltung der Dinge übereinstimmen, dürfte ohne weiteres klar sein. Es handelt sich also hier um eine Strafe, die eintritt, obgleich nur einen geringen Teil (vielleicht auch überhaupt niemand) der von ihr, wenn auch nur indirekt getroffenen Mitglieder der juristischen Person ein Verschulden trifft. Trotzdem kann, da durch die Schuldvermutung die Schuld als Voraussetzung der Strafe anerkannt ist, nicht von einer Strafe ohne Schuld, sondern nur von einer Strafe ohne festgestellte Schuld gesprochen werden.

Wir kommen also, wie die herrschende Ansicht, allerdings auf anderem Wege, zu dem Ergebnis, daß die Strafe des § 393 auf Grund einer unwiderleglichen Schuldvermutung eintritt.

---

[183]) Daß nicht das Verschulden d. Organe u. Vertreter der juristischen Personen und Personenvereinigungen vermutet werden sollte, ergibt sich aus der Tatsache, daß § 393 besonders für solche Fälle gedacht ist, wo weder ein Täter feststellbar ist, noch die obengenannten Personen ein Verschulden trifft. Entwurf u. Begründung a. a. O. Bd. 338 S. 598.

[184]) Entwurf u. Begründung a. a. O. Bd. 338 S. 598.

§ 14: Die strafrechtliche Haftung nach den Bestimmungen der RAO.

Unter den steuerstrafrechtlichen Tatbeständen ist in den §§ 414, 416, 417 das Einstehenmüssen (Haftung) für die von Dritten begangene strafbare Steuerzuwiderhandlung geregelt.

1. § 414 enthält die Bestimmung, daß derjenige, der eine Sache im Besitz oder Eigentum hat, diese, wenn sie auf Grund der von einem Dritten begangenen Steuerzuwiderhandlung der Einziehung unterliegt, herauszugeben hat. Diese Bestimmung trifft den Eigentümer oder Besitzer unabhängig von seinem guten Glauben.

Dieses Einstehenmüssen, die Haftung, ist nach richtiger Ansicht keine Strafe, sondern eine Haftung mit strafrechtlichem Charakter.[185]) Das Reichsgericht bezeichnet die Haftung als dingliche strafrechtliche Haftung.[186]) Für unsere Arbeit kommt es aber nicht darauf an, ob dieses Einstehenmüssen eine Strafe ist oder nicht, für uns ist nur von Interesse, wie die Verschuldensfrage geregelt ist. Der Gesetzgeber läßt die Haftung auch bei Gutgläubigen eintreten, er nimmt also keine Rücksicht darauf, ob seitens des Eigentümers oder Besitzers ein Verschulden vorliegt. Er stellt auch keine Schuldvermutung auf, sondern lediglich das Vorliegen der Tatsachen genügt, um diese strafrechtliche Haftung eintreten zu lassen.

2. Nach § 416 I haften die Vertretenen unter den in § 416 näher bestimmten Voraussetzungen für die von ihren Vertretern, Verwaltern oder Bevollmächtigten in Ausübung ihrer Obliegenheiten begangenen Steuerzuwiderhandlungen.

Diese Haftung ist als strafrechtliche Haftung von der steuerrechtlichen Haftung des § 111 RAO. zu trennen.[187]) Für uns ist nur die strafrechtliche Haftung von Bedeutung, die entsprechend ihrem strafrechtlichen Charakter innerhalb des Steuerstrafrechts geregelt ist. Die rechtliche Natur der subsidiären[188]) Haftung ist bestritten. Teils wird sie als Strafe, teils als öffentlich-rechtliche Haftung für fremde Schuld, teils als bürgerlich-rechtliche Haftung für fremde Straftaten, teils als Täter-Garantenschaft angesprochen. Schon die Tatsache, daß die Haftung von dem im Einzelfall zufälligen Ergebnis, ob der Täter selbst die Geldstrafe und Kosten aufbringen kann, abhängig ist, spricht gegen ihre Auffassung als Strafe. Denn eine Strafe kann wohl von Tatbestandsmäßigkeit, Rechtswidrigkeit und Schuld abhängig sein, ebenso kann sie bei mangelndem

---

185) Als Strafe wirkt sie nur dann, wenn sich die Sache noch in den Händen des Täters befindet. (So Meyer S. 49). RG. 62, 49 (51).

186) RG. 62, 49 (51).

187) RG. 63, 294 (297). Becker A 1 § 381. Tattien S. 225. Mundt S. 109.

188) Die Haftung tritt nach § 417 stets erst dann ein, wenn beim Täter fruchtlos gepfändet oder die Pfändung aussichtslos ist.

öffentlichen Interesse davon abhängig gemacht werden, ob Anklage erhoben wird und ein Verfahren eingeleitet wird, (§ 153 StPO., § 443 RAO.) aber niemals davon, ob ein anderer Geld hat, die ihm auferlegte Strafe selbst zu zahlen.[189]) Wie man die Haftung rechtlich konstruiert, ist für die vorliegende Frage belanglos, es genügt, wenn wir feststellen, daß sie keine Strafe ist.[190]) Der Grund für diese Bestimmung ist nach dem amtlichen Entwurf darin zu sehen, daß den Vertretenen, denen die Vorteile aus den Handlungen der Vertreter zukommen, auch die Nachteile dieser Handlungen auferlegt werden sollen. (A. a. O. S. 599). Der Ausschuß hält die Bestimmung für nötig, da sonst vermögende Personen unvermögende dazu benutzen würden, Steuern für sie zu hinterziehen. (A. a. O. S. 1409).

Die Rechtfertigung dafür, daß hier Strafe ohne ausdrücklich festgestellte Schuld eintritt, ist darin zu sehen, daß hier regelmäßig ein Mitverschulden des Vertretenen vorliegen wird, denn es wird zwischen Vertreter und Vertretenen meistens ein Einverständnis bestehen, sodaß falls der Vertreter etwas tut, grundsätzlich das Einverständnis des Vertretenen vorausgesetzt werden kann.[191]) Dieses Mitverschulden wird aber oft so gering und so schwierig zu ermitteln sein, daß dem Vertretenen ein Verschulden nicht nachgewiesen werden kann; es wird daher vermutet, und zwar da eine Entlastung in der Regel gelingen, d. h. die Vorschrift praktisch ohne jegliche Bedeutung sein würde, unwiderleglich vermutet. Diese Vermutung ist nicht im Gesetz ausgesprochen, dürfte aber dem Gesetz zu Grunde liegen. Da eine Exculpation des Vertretenen nicht möglich ist, tritt gemäß § 416 das „Strafübel"[192]) unabhängig davon ein, ob Verschulden vorliegt oder nicht.[193]) Es lassen sich Fälle denken, und es werden derer nicht wenige sein, bei denen gemäß § 416 I eine Haftung eintritt, ohne daß ein Verschulden auf Seiten des Haftenden vorliegt.

3. Eine Milderung des harten Grundsatzes der Haftung ohne Exculpationsbeweis enthält § 416 II. Hiernach haftet sowohl der Haushaltungsvorstand als auch der Geschäftsführer grundsätzlich für die von den in seinem Dienst oder Lohn stehenden Personen sowie seinen Familien- und Haushaltsangehörigen bei Ausübung ihrer Obliegenheiten in seinem Interesse begangenen Steuerzuwiderhandlungen. Diese Haftung entfällt, wenn

---

[189]) Meyer S. 51.

[190]) Einzelheiten zu dieser Frage: bei Meyer S. 50 ff. Goetzeler S. 207 ff. Busch S. 51, 138.

[191]) Bühler S. 512. O. Mayer, Verw.Recht S. 366. 3. Aufl.

[192]) RG. 33, 297.

[193]) Hensel S. 190 A 3. Cattien S. 255. Mundt S. 107. Becker A 2. § 381.

1. die Steuerzuwiderhandlung ohne sein oder eines zu seiner Vertretung nach außen Befugten Wissen[194]) begangen ist[195]) und wenn er bezw. sein Vertreter

2. bei der Auswahl und Beaufsichtigung der obengenannten Personen die erforderliche Sorgfalt hat walten lassen.[196])

Nur das Vorliegen der Voraussetzung zu 1. und 2. führt zum Ausschluß der Haftung, wann diese Voraussetzungen vorliegen, ist Tatfrage.

In diesen Fällen wird aus dem gleichen Grunde wie bei § 416 I einmal das „Wissen" um die Tat und zweitens das Mitverschulden des Geschäftsherrn bezw. Haushaltungsvorstandes vermutet. Diese Vermutung kann unter den ebengenannten Bedingungen widerlegt werden.

Ist die Tat mit Wissen des Vertretenen begangen, dann liegt seinerseits Verschulden vor, die Haftung ist also gerechtfertigt. Ist die Tat ohne Wissen des Vertretenen begangen und kann er nicht nachweisen, daß er die ihm zumutbare Sorgfalt hat walten lassen, dann liegt in der damit zugegebenen Nichtbeachtung der erforderlichen Sorgfalt eine Fahrlässigkeit, d. h. ein Verschulden. Die Haftung ist auch in diesen Fällen gerechtfertigt.

Die Haftung tritt gemäß § 416 II zwar grundsätzlich auf Grund der Schuldvermutung, d. h. unabhängig davon ein, ob ein tatsächliches Verschulden vorhanden ist, aber praktisch dürfte sie, da der Gegenbeweis zulässig ist, nur dann eintreten, wenn tatsächlich ein Verschulden vorhanden ist, wenn also Vermutung und Wirklichkeit übereinstimmen.

Sobald der Vertretene als Teilnehmer (Anstifter, Gehilfe) in irgendeiner Form an der Tat beteiligt ist, ist er als Teilnehmer mit entsprechender Strafe zu belegen und haftet außerdem nach § 416 RAO.[197])

4. Der das gesamte Steuerstrafrecht beherrschende Gedanke, daß keine Strafe ohne Verschulden eintreten soll, liegt auch dem § 394 RAO. zu Grunde. Durch die Übertragung der strafrechtlichen Verantwortlichkeit vom Betriebsinhaber auf den Betriebsführer, soll es ermöglicht

---

[194]) Irrtum über das Vorliegen einer Steuerzuwiderhandlung ist im Rahmen des geltenden Rechts erheblich.

[195]) Bei der jur. Person genügt das Wissen eines Vorstandsmitgliedes. Mundt S. 107. RG. in JW. 26, 2117.

[196]) Es handelt sich hier um den Ausschluß der Haftung bei Nachweis der diligentia in eligendo vel custodiendo ähnlich wie bei § 831 BGB. (Hensel S. 190).

[197]) Mundt S. 108.

werden, daß in Fällen, in denen allein den Betriebsführer ein Verschulden trifft, dieser, nicht der Betriebsinhaber, zu bestrafen ist, d. h. daß die Strafe dem auferlegt wird, den tatsächlich das Verschulden trifft. Allerdings haftet der Betriebsinhaber gemäß § 394 Satz 2 nach § 416 weiterhin für Geldstrafe und Kosten. Gelingt ihm der nach § 416 II mögliche Entlastungsbeweis, dann entfällt sogar die Haftung. Aber selbst, wenn ihn die Haftung für Geldstrafe und Kosten trifft, so trifft ihn doch nicht die „Strafe" mit all' ihren unliebsamen Folgen.

§ 15: Ergebnis der Untersuchungen über das geltende Steuerstrafrecht.

Das Ergebnis unserer Untersuchungen läßt sich kurz folgendermaßen zusammenfassen:

Das Steuerstrafrecht kennt die gleichen Schuldformen wie das gemeine Strafrecht.

In gewissen Fällen liegt die Grenze der Strafbarkeit des Verschuldens nicht hinter der Fahrlässigkeit, sondern hinter dem abwendbaren Zufall, sodaß lediglich äußerste Sorgfalt vom Schuldvorwurf befreien kann.

Die Steuerzuwiderhandlung ist kein Formaldelikt; grundsätzlich fordern die Tatbestände die Feststellung von Verschulden als Voraussetzung für die Strafbarkeit. Im Interesse des Steueraufkommens und der wirksamen Bekämpfung der äußerst zahlreichen Steuerdelikte und im Interesse der übrigen Steuerzahler greift in gewissen Fällen Strafe und strafrechtliche Verantwortlichkeit Platz, ohne daß ein Verschulden festgestellt zu werden braucht. Das Verschulden wird in diesen Fällen, mit Ausnahme des § 414 RAO. wo die Haftung ohne Verschulden eintritt, teils widerleglich, teils unwiderleglich, vermutet.

Bezüglich der Irrtumsregelung ist das Steuerstrafrecht viel differenzierter als das gemeine Strafrecht. Es berücksichtigt den Rechtsirrtum und zwar wirkt er, soweit er unverschuldet ist, strafausschließend, soweit er fahrlässig verursacht ist, strafmildernd. Das Steuerstrafrecht ist mit Hilfe dieser Bestimmungen in der Lage, die Strafe genau dem Verschuldensgrad, der auf Seiten des Täters vorhanden ist, anzupassen, sodaß in diesen Fällen eine „gerechtere" Beurteilung möglich ist, als im gemeinen Strafrecht. Der Vorwurf, das Seuerstrafrecht sei ungerecht, da es ohne Verschulden bestrafe, kann heute nicht mehr zu Recht erhoben werden.

Bezüglich der besonderen Erscheinungsformen des Verbrechens: des Versuchs, des Rücktritts vom Versuch und der Teilnahme, kann auf die Regelung im gemeinen Strafrecht verwiesen werden, da, was das

Verschulden betrifft, für das Steuerstrafrecht keine Sonderregelung besteht.[198])

Auf Grund dieser so gewonnenen Ergebnisse soll nunmehr im Abschnitt die Möglichkeit einer Neugestaltung untersucht werden.

II. Abschnitt:

Das Verschulden im kommenden Steuerstrafrecht.

§ 16: Der Entwurf von 1927.

Im vorigen Abschnitt ist eine Übersicht über das geltende Steuerstrafrecht gegeben worden. Dieses geltende Steuerstrafrecht, das, soweit es die RAO. betrifft, im wesentlichen 1918/19 geschaffen worden ist, sollte, wie Becker, der Schöpfer der RAO. selbst sagt, nur eine Notlösung sein. Becker rechnete also selbst mit der umgehenden Änderung der Strafvorschriften.[199])

Diese Änderungsvorschläge ließen nicht lange auf sich warten, bereits im Entwurf zu einem Einführungsgesetz zum Allgemeinen Deutschen Strafgesetzbuch von 1927,[200]) ist ein vollständig neues Steuerstrafrecht geschaffen worden. Dieser Entwurf folgte der Tendenz, die seit dem Auftreten des Steuerstrafrechts um Anerkennung ringenden Leitsätze: „Keine Strafe ohne Schuld" und „Strafe nach dem Grade des Verschuldens" restlos durchzuführen. Bezeichnend für diesen Entwurf, der sich in sehr weitgehendem Maße auf den StGB.-Entwurf von 1927[201]) stützt, ist — abgesehen davon, daß er sämtliche Vermutungstatbestände aufhebt —[202]), daß er das Steuerstrafrecht vollkommen an das gemeine Strafrecht angleicht.

Der § 356 RAO.-Entwurf stellt fest, daß das StGB., soweit nichts anderes in der RAO. bestimmt ist, für das Steuerstrafrecht anwendbar

---

[198]) Abweichende Regelungen enthält das Steuerstrafrecht lediglich bezüglich der Strafbarkeit und der Straffreiheit. Nach § 397 RAO. wird der Versuch wie die vollendete Tat bestraft, ebenso wird nach § 389 RAO. die Beihilfe und die Begünstigung, die jemand seines Vorteils wegen begeht, bestraft. Der § 410 RAO. sichert dem Täter — teilweise über § 46 StGB. hinausgehend — Straffreiheit zu, wenn er vom beendigten Versuch einer Steuerhinterziehung zurücktritt oder wenn er durch tätige Reue den bereits eingetretenen Erfolg einer vollendeten Tat wieder gut macht, dadurch wird aber weder das schuldhafte Verhalten des Täters noch die Rechtswidrigkeit seines Tuns nachträglich aufgehoben. Cattien S. 49/50, 239 ff., Becker A 1, 5, 6, zu § 374.

[199]) Becker Vorbem. 1 zu § 355.

[200]) Amtlicher Entwurf eines Einführungsgesetzes zum Allgemeinen Deutschen Strafgesetzbuch und zum Strafvollzugsgesetz von 1929. 10. Titel, Artikel 153. Ziff. 25.

[201]) StGB.-Entwurf v. 1927; Entwurf eines Allgemeinen Deutschen Strafgesetzbuches. (Reichstag III. Wahlperiode 1924/27, Drucks. Nr. 3390 v. 19. 5. 1927).

[202]) Mit Ausnahme der Vermutungstatbestände der Zoll- u. Monopolgesetze.

ist. § 16 ADStGB., der die positiven Bestimmungen über das Verschulden enthält, lautet:

„Strafbar ist nur, wer vorsätzlich oder fahrlässig handelt. Zur Strafbarkeit ist, wo das Gesetz nichts anderes bestimmt, vorsätzliches Handeln erforderlich. Fahrlässiges Handeln ist nur strafbar, wenn es das Gesetz ausdrücklich mit Strafe bedroht".

Hiernach ist die Steuerhinterziehung nur dann strafbar, wenn sie vorsätzlich begangen ist. Der Absatz 5 des heutigen § 395 ist weggefallen, es gibt demnach im Steuerstrafrecht keine Schuldvermutungen in den Verbrauchssteuer- und Zollgesetzen mehr. Auch die Tatbestände der Steuerhinterziehung (§ 363)[203] und Steuerhehlerei (§ 374)[203] sind neu gefaßt worden, wobei z. B. auch die Steuerzeichenfälschung als ein Teiltatbestand der Steuerhinterziehung auftritt. Auch bei der Ordnungswidrigkeit gibt es keine Schuldvermutungen mehr. Die Strafe tritt hier, da es sich um Übertretungen handelt, gemäß § 378 ADStGB. schon beim Vorliegen von Fahrlässigkeit ein.

Sowohl der Entwurf des ADStGB. von 1927, als auch der Entwurf nach den Beschlüssen des 18. Ausschusses von 1930[204] erkennt in den Paragraphen 20, 20 II im Gegensatz zum geltenden Strafrecht den entschuldbaren Verbotsirrtum als beachtlich an. Wer vorsätzlich die Tatbestandsmerkmale verwirklicht, sich aber in einem entschuldbaren Rechtsirrtum (gleichgültig, ob es sich um einen strafrechtlichen oder außerstrafrechtlichen Irrtum handelt) befindet, der ihn das Unrechtmäßige seiner Tat nicht erkennen läßt, ist straffrei. Diese Regelung entspricht — unter der Voraussetzung, daß man den § 395 I im Gegensatz zum Reichsgericht als Schuldausschließungsgrund auffaßt, was wir oben getan haben — dem schon seit Schaffung der RAO. gültigen § 395 I. Ist der Irrtum nicht entschuldbar, so ist der Täter milder zu bestrafen, diese Regelung entspricht der seit 1934 bestehenden Regelung des fahrlässig verursachten Irrtums des § 395 II RAO.

Da im Entwurf zum ADStGB. bereits die Regelung des Rechtsirrtums enthalten war, konnte sie in der RAO. unterbleiben. Demgemäß enthält die im Artikel 153 veröffentlichte Neufassung des Steuerstrafrechts auch keine Bestimmung über den Rechtsirrtum. Was den Irrtum über Tatbestandsmerkmale anbetrifft, so gilt, wie auch im bisherigen Steuerstrafrecht, die Regelung des gemeinen Strafrechts, d. h. hier die des ADStGB.

Dieser Steuerstrafrechtsentwurf ist, obwohl 1934 eine Änderung des Steuerstrafrechts erfolgt ist, nicht verwertet worden. Er hat damit keine

---

[203]) RAO.-Entwurf.

[204]) Zusammenstellung des Entwurfs eines ADStGB. (Reichstag V. Wahlperiode 1930; 18. Ausschuß Drucks. Nr. 395 mit Beschlüssen des 18. Ausschusses in erster Lesung).

praktische Bedeutung mehr, denn bei einer Neuordnung im Dritten Reich wird er auf Grund der veränderten Weltanschauung keine Bedeutung mehr haben.

Alle Anzeichen deuten darauf hin, daß man die bisher befolgte Tendenz der Angleichung des Steuerstrafrechts an das gemeine Strafrecht auch in der heutigen Zeit als richtunggebend betrachtet.[205])

Für diesen Fall muß geprüft werden, inwieweit die bisher aus den Kommissionsberichten über die Neuregelung des gemeinen Strafrechts erkennbaren Änderungen für das Steuerstrafrecht von Bedeutung sein werden. Die Voraussetzung für die Prüfung dieser Frage ist aber wiederum, daß das Steuerstrafrecht als kriminelles Strafrecht angesehen werden kann, denn nur dann kann das gemeine Strafrecht für das Steuerstrafrecht von Bedeutung sein.

Ob das Steuerstrafrecht dem gemeinen Strafrecht eingegliedert werden soll oder nicht, ist bei grundsätzlicher Bejahung der kriminellen Natur des Steuerstrafrechts lediglich eine Frage von gesetzestechnischer Bedeutung.

§ 17: Die Trennung zwischen kriminellem und nichtkriminellem Unrecht.

Seit der Machtübernahme durch den Nationalsozialismus wird mit Nachdruck an der Schaffung eines neuen Strafrechts gearbeitet. Die bisher veröffentlichten Denkschriften und Entwürfe, die teilweise schon recht weit gediehen sind, lassen sowohl die Grundgedanken, als auch schon gewisse Einzelheiten, in denen sich diese Grundgedanken auswirken, erkennen.[206]) Nach der bisherigen gesetzlichen Regelung der RAO. würde der allgemeine Teil des kommenden Strafrechts ohne weiteres gemäß § 391 RAO. auf das Steuerstrafrecht zur Anwendung kommen, es wäre somit lediglich zu prüfen, welche Auswirkungen die Neuregelung auf das Steuerstrafrecht haben würde. Manche Äußerung im Schrifttum[207]) lassen darauf schließen, daß sich bei der Neuregelung des Strafrechts das Verhältnis des Steuerstrafrechts zum gemeinen Strafrecht in irgendeiner Form verändern wird, es ist daher zu prüfen, ob eine solche Veränderung zu erwarten steht.

---

[205]) Reinhardt: Rede vom 16. 6. 36 anläßlich der Einführung eines neuen Lehrganges in der Steuerschule Ilmenau. „Hallische Nachrichten" vom 17. 6. 36, Hauptblatt S. 1. DStZ.: 1936 S. 91.

[206]) Entwürfe: a) Nationalsozialistisches Strafrecht. Denkschrift des Preuß. Justizministers. 1933. b) Denkschrift des Zentralausschusses der Strafrechtsabteilung der Akademie für Deutsches Recht. 1934. c) Gürtner: Das kommende deutsche Strafrecht (Bericht der amtlichen Kommission). Allg. u. bes. Teil in 1. u. 2. Lesung. 1934/35/36.

[207]) Rietzsch, DStr. 1935 S. 65. Strauß, Denkschr. d. Ak. für D.Recht S. 35 ff.

Man sieht es heute als eine der Hauptaufgaben der Strafrechtsneugestaltung an,[208]) die kriminellen Delikte von den nichtkriminellen Delikten zu trennen und zwar dergestalt, daß die kriminellen Delikte wie bisher geschlossen mit allgemeinem und besonderem Teil im StGB. geregelt werden, während die nichtkriminellen Delikte ebenfalls geschlossen mit allgemeinem und besonderem Teil außerhalb des StGB's geregelt werden. Alle Aufsätze deuten darauf hin, daß die Schuldfrage bei den nichtkriminellen Delikten abweichend von der des StGB. geregelt werden wird.[209]) Hiernach soll bei nichtkriminellen Delikten zur Strafbarkeit grundsätzlich fahrlässiges Begehen der Tat genügen. Ein besonderes Unrechtsbewußtsein soll im Gegensatz zum StGB. nicht gefordert werden; es sollen auch zur Erleichterung der Bestrafung Schuldvermutungen aufgestellt werden.

Man unterscheidet zwischen kriminellen und nichtkriminellen Delikten je nachdem, ob die Tat ein kriminelles Unrecht oder ein nichtkriminelles Unrecht, das auch als Verwaltungsunrecht bezeichnet wird, darstellt. Die Tatsache, daß man eine Trennung zwischen kriminellem Unrecht und nichtkriminellem Unrecht vornehmen will, zeigt, daß man heute einen Wesensunterschied zwischen beiden Unrechtsarten anerkennt. Das nationalsozialistische Strafrecht mußte entsprechend den von ihm vertretenen Grundideen vom „Täterstrafrecht" und vom „Willensstrafrecht" zu dem Ergebnis kommen, daß zwischen einem Hochverrat oder Mord einerseits und einem Verstoß gegen Verkehrs- oder Polizeivorschriften andererseits, nicht nur ein gradmäßiger sondern ein wesensmäßiger Unterschied besteht.[210]) Begeht der Täter z. B. einen Hochverrat, Mord oder Diebstahl, so zeigt dieses Tätigwerden die ganze verbrecherische Neigung und den verbrecherischen Willen des Täters. Diese Betätigung führt nicht nur zu einer Schädigung des unmittelbar Betroffenen, sondern sie ist geeignet, das Zusammenleben in der menschlichen Gemeinschaft zu stören oder sonstige nachteilige Folgen für die Gemeinschaft heraufzubeschwören.

Im Gegensatz hierzu stehen die Delikte, bei denen beim Täter — selbst bei weitester Auslegung — weder eine verbrecherische Neigung noch ein verbrecherischer Wille festgestellt werden kann. So z.B . beim Radfahren ohne Rückstrahler, beim Baden oder Fischen an verbotenen Stellen. Was den einzelnen hier zu seinem Tun treibt, ist lediglich ein Mangel an Ordnungssinn, der ihm die aufgestellten Ge- oder Verbote als

[208]) Auch Liszt-Schmidt (25. Aufl. S. 147) spricht von der Lösung des Polizeidelikts v. kriminellen Strafrecht als von der legislatorisch dringlichen Aufgabe. Bezügl. sonstiger Literatur vgl. S. 147 A. 6.

[209]) Freisler, Ber. d. amtl. Komm. bes. Teil S. 14, Frank, Leitf. Nr. 8a. a. O. Grau, D. J. 1935 S. 506 ff. Rietzsch a. a. O. S. 66, 73. Freisler DStr. 1936 S. 193 ff. (199).

[210]) Freisler DStr. (Vermächtnis u. Aufgabe) 1934 S. 1 ff., besonders S. 5/6. Ebenso Thierack: Neues Deutsches Strafrecht. DJZ. 1935 Sp. 914 ff.

überflüssig bezw. für ihn unbeachtlich erscheinen läßt, nicht aber ist es ein verbrecherischer Wille im verkleinerten Maßstab. Es handelt sich hier u. E. um zwei vollkommen verschiedene Täterkategorien,[211]) die nichts anderes miteinander gemein haben, als daß sie tätig werden. Da das nationalsozialistische Strafrecht nicht die Tat sondern den Täter verfolgt, so ergibt sich, will man den Täter entsprechend seinem durch die Tat geäußerten Willen bestrafen, daß diese beiden Kategorien nur verschiedenartig bestraft werden können. Da es sich bei den Verstößen gegen die Ordnungsvorschriften (Polizei, Verkehr usw.) nicht um einen „kleinen verbrecherischen Willen", der wie ein verbrecherischer Wille nur geringer zu bestrafen ist, sondern da es sich um eine vom verbrecherischen Willen wesensmäßig verschiedene Willensäußerung handelt, kann sie entsprechend ihrem besonderen Wesen nur mit einer besonderen Art von Strafe belegt werden, Einzelheiten interessieren hier nicht.[212])

Aber nicht nur unter den Tätern, die diese Delikte begehen, sondern auch unter den Delikten selbst besteht ein wesensmäßiger Unterschied. Delikte, wie Hochverrat, Mord, Diebstahl, Unterschlagung, stellen Verstöße gegen Vorschriften dar, deren Respektierung Voraussetzung für jegliches Zusammenleben von Menschen in menschlicher Gemeinschaft ist. Dagegen sollen die Polizei- und sonstigen Ordnungsvorschriften nicht die Voraussetzungen für das menschliche Zusammenleben schaffen, sondern lediglich dieses Zusammenleben angenehm, gefahrlos und reibungslos gestalten. Hieraus ergibt sich, daß beide Vorschriftengruppen ganz verschiedenen Zwecken dienen, daß sie also wesensmäßig verschieden sind. Die Ordnungsvorschrift, die das Radfahren ohne Rückstrahler verbietet, ist ihrem Zweck (Charakter, Wesen) nach etwas völlig anderes wie die Vorschrift, die den Mord unter Strafe stellt. Beide Vorschriften haben nichts weiter gemeinsam, als daß sie im Interesse der Gemeinschaft eine Handlungsweise unter Strafe stellen. Die Tatsache, daß beide Vorschriftengruppen im Interesse der Gemeinschaft bestrafen, hindert — wenn man davon absieht, daß wir heute nur noch um der Gemeinschaft willen bestrafen, insofern also alle Strafen den gleichen, letzten Endes gemeinsamen Zweck haben — nicht, daß sie innerhalb dieses gemeinsamen Zweckes, wesensmäßig verschieden sind. Wir kommen daher auf Grund der Grundgedanken des neuen Strafrechts zu dem Ergebnis, daß zwischen kriminellem und nichtkriminellem Unrecht ein wesensmäßiger, qualitativer Unterschied besteht. Abzulehnen ist die Ansicht, die lediglich einen quantitativen Unterschied anerkennt; sie sieht in den Übertretungen und sonstigen leichten

---

211) Ähnliche Unterscheidung bezügl. der Täter bei Wolf: Frank-Festgabe II S. 525.

212) Für besondere Strafe treten ein: Rietzsch S. 69. Thierack DJZ. 1935 Sp. 915. Friedrichs a. a. O. S. 75 ff. Grau DJ. 1935 S. 506 ff.

Deliktsfällen lediglich Bagatelldelikte im Gegensatz zu den Kapitaldelikten des StGB.[213])

Die Tatsache einer getrennten Regelung des kriminellen und nichtkriminellen Unrechts steht fest; nicht aber steht die Grenze fest, die zwischen beiden Gebieten gezogen werden soll.[214]) Im wesentlichen decken sich zwar die kriminellen Delikte mit den sogenannten „Verbrechen" und „Vergehen", während die nichtkriminellen Delikte, im wesentlichen im 29. Abschnitt des StGB.: „Übertretungen", in den Polizeiverordnungen und in den sonstigen Nebenstrafgesetzen enthalten sind. Will man aber eine sinngemäße Trennung zwischen beiden Gebieten durchführen, dann kann man die Trennung nicht nach formalen Gesichtspunkten, etwa nach Strafmaß, Stellung in einem bestimmten Gesetz, durchführen. Man muß vielmehr einen großen materialen Gesichtspunkt wählen, auf Grund dessen eine Trennung, die dem Wesen der zu trennenden Delikte gerecht wird, vorgenommen werden kann. Die Frage nach dem geeigneten Gesichtspunkt, nach dem die Trennung vorgenommen werden kann, ist nicht neu. Seit Feuerbach versucht man diese „die Juristen in Verzweiflung setzende Frage"[215]) nach einer begrifflichen Abgrenzung des kriminellen Unrechts vom Verwaltungsunrecht zu lösen.

Angefangen von der Frage, ob überhaupt ein wesensmäßiger (qualitativer) oder ob nur ein gradmäßiger (quantitativer) Unterschied besteht, bis zur Frage der Abgrenzung der Gebiete im einzelnen, ist alles bestritten. Es kann im Rahmen dieser Arbeit nicht näher auf all' die Lehren und Ansichten bezüglich dieser Streitfragen eingegangen werden, da uns ja diese Streitfragen nur insoweit interessieren, als durch sie in Zukunft eine Änderung des Steuerstrafrechts zum gemeinen Strafrecht herbeigeführt werden kann. Bevor daher an die Erörterung der Frage der Abgrenzung gegangen wird, soll lediglich eine kurze Betrachtung der Trennungsversuche Goldschmidts und Wolfs vorangestellt werden.

Goldschmidt[216]) glaubt die Trennungslinie durch die Schaffung eines besonderen, vom kriminellen Strafrecht getrennten Verwaltungsstrafrechts gefunden zu haben. Er rechnet alles, was einen Angriff gegen die Rechtsgüter der Einzelpersonen oder Personengemeinschaften darstellt, als rechtwidrige Rechtsgüterbeeinträchtigung[217]) zur Gruppe der Kriminaldelikte, während er als Verwaltungsdelikt lediglich die Unterlassung der Unterstützung der auf Förderung des öffentlichen Wohls

---

[213]) So z. B. Stienen ZStW. 35 S. 637. Busch S. 77/78. v. Hippel II S. 106/109. Weitere Schrifttumsangaben bei Frank Vorbem. vor § 360 u. bei v. Liszt-Schmidt 26. Aufl. S. 149.

[214]) Friedrichs a. a. O. S. 78 leugnet das Vorhandensein eines brauchbaren Trennungsmaßstabes.

[215]) Hepp zitiert bei Mezger S. 6.

[216]) Goldschmidt: Verwaltungsrecht (1902) S. 529 ff.

[217]) Goldschmidt a. a. O. S. 540.

gerichteten Staatsverwaltung, die er als Verwaltungswidrigkeit[218]) ansieht, betrachtet. Den Anspruch des Staates auf Förderung des öffentlichen Wohls betrachtet er als Rechtsgut der öffentlichen Ordnung, daß er aber den anderen im StGB. geschützten Rechtsgütern nicht als gleichwertig zur Seite stellt. In Fällen der Unterlassung der Förderung des öffentlichen Wohls fehlt also die dem Justizstrafrecht unentbehrliche („immanente") Rechtsgüterbeeinträchtigung. Neben diesem Unterschied bezüglich der geschützten Rechtsgüter, sieht Goldschmidt in jedem Verstoß gegen die ethisch-rechtlichen Pflichten, die dem einzelnen durch die Gemeinschaft auferlegt worden sind, eine kriminelle Handlung. Im Gegensatz hierzu können nach Goldschmidt durch das Verwaltungsdelikt keine ethisch-rechtlichen Pflichten verletzt werden, da die Verwaltungsregeln nicht auf ethisch-rechtlichen Pflichten beruhen, sondern lediglich vom Staat, auf Grund der ihm zustehenden Macht und Gewalt, aufgestellt worden sind. Nach diesen Gesichtspunkten teilt er auch die Tatbestände, entweder dem Verwaltungsstrafrecht oder dem Kriminalstrafrecht zu. Je nachdem ob der Täter durch Verstoß gegen die ethisch-rechtlichen Pflichten ein Rechtsgut eines einzelnen oder einer Personengemeinschaft verletzt oder gefährdet, oder ob er es unterläßt, das Rechtsgut der öffentlichen Ordnung zu fördern, begeht er ein Justiz- oder Verwaltungsdelikt.

Goldschmidt sieht das Finanzstrafrecht als Prototyp des Verwaltungsstrafrechts an.[219]) Er sieht im Finanzstrafrecht lediglich Bestimmungen, die zum Schutze und im Interesse der Verwaltung aufgestellt worden sind, deren Verletzung also nicht gegen ethisch-rechtliche Pflichten verstößt. Auf Grund dieser Ansicht betrachtet Goldschmidt die Ordnungswidrigkeit als das charakteristische Delikt des Finanzstrafrechts, denn diese allein entspricht dem beim Verwaltungsrecht vorherrschenden Formaldelikt, wonach zur Strafbarkeit des Täters die bloße Verwirklichung des objektiven Tatbestandes genügt.[220])

Die Tatsache, daß bei Herübernahme des Steuerstrafrechts in das Verwaltungsstrafrecht die Strafe lediglich auf Grund des verwirkten objektiven Tatbestandes eintreten würde, ist stets als Hauptvorteil dieser Verschiebung bezeichnet worden. Man glaubte durch die Einführung der sogenannten Formaldelikte als herrschende Delikte in das Steuerstrafrecht, alle strafbaren Fälle erfassen zu können und war daher leichter geneigt, der Herübernahme in das Verwaltungsstrafrecht zuzustimmen. Aber auch diese Vorteile, die man sich damals von der Behandlung des Steuerstrafrechts als Verwaltungsstrafrecht versprach, würden heute nicht mehr vorhanden sein. Denn sowohl das Reichsgericht[221]) wie auch

218) Goldschmidt a. a. O. S. 548.

219) Goldschmidt S. 432/33 (Das „Finanzstrafrecht" Goldschmidts entspricht dem heutigen Begriff: Steuerstrafrecht).

220) Goldschmidt S. 420 (insbesondere bezügl. des § 152 VZG.).

221) RG. 38, 104; 48, 321 (323).

das Schrifttum[222]) stehen auf dem Standpunkt, daß zur Strafbarkeit auch eines Formaldelikts (Polizeidelikts) zumindest Fahrlässigkeit als Verschuldensgrad auf Seiten des Täters vorhanden sein muß. Diese Fahrlässigkeit genügt allerdings im Gegensatz zum StGB. zur Strafbarkeit in jeglichem Fall.

Auch Wolf[223]) vertritt die Ansicht, daß ein wesensmäßiger Unterschied zwischen dem Kriminaldelikt und dem Verwaltungsdelikt besteht. Er sucht seine Ansicht rechtsphilosophisch zu stützen und findet neben dem Unterschied der Wohlfahrtsgüterverletzung durch das Verwaltungsdelikt und der Rechtsgüterverletzung durch das Justizdelikt als weiteren Unterschied, daß es sich in beiden Fällen um verschiedene Arten von Tätern handelt. Der Täter, der eine Wohlfahrtsgüterverletzung begeht, handelt nicht unrecht, sondern nur ungut, unwohl, es liegt bei ihm ein Mangel an sozialkaritativem Verhalten vor. Während es sich beim Täter, der eine Rechtsgutverletzung oder eine Rechtsgutsgefährdung begeht, um eine Person handelt, die Unrecht tut.

Weder Goldschmidts noch Wolfs Ansichten konnten sich durchsetzen.[224]) Auch heute können sie nicht mehr maßgebend sein, da sie naturgemäß alle beide einen Gesichtspunkt — die Gemeinschaft — außer Acht lassen, den wir heute bei der Betrachtung einer derart wichtigen Frage nicht mehr entbehren können. Ein Widerlegen dieser Ansichten ist daher nicht erforderlich.[225]) Daß Goldschmidts Ansicht über den verwaltungsstrafrechtlichen Charakter des Steuerstrafrechts nicht zur Herrschaft gelangt ist und auch nicht gelangen konnte, liegt in der Änderung der Auffassung über das Wesen des steuerstrafrechtlichen Delikts[226]) begründet.

§ 18: Der Maßstab für die Trennung zwischen kriminellem und nichtkriminellem Unrecht.

Das neue Strafrecht, das als seinen Hauptzweck den Schutz der Gemeinschaft, des Volkes, ansieht, und das demgemäß jede Betätigung eines verbrecherischen Willens, der in dieser Richtung liegt, mit den schärfsten Mitteln bekämpft,[227]) mußte, wie bereits festgestellt, zu dem Schluß kommen, daß kriminelles und nichtkriminelles Unrecht wesensverschieden seien.

Es liegt bei der Ausrichtung des Strafrechts auf das Willensmoment nahe, das Unterscheidungsmerkmal zwischen beiden Unrechtsarten in dem verbrecherischen Willen zu sehen. Man hätte dann alle Delikte, die einen verbrecherischen Willen dokumentieren, zum kriminellen Unrecht stempeln können. Eine derartige Abgrenzung ist praktisch nicht durchführ-

[222]) Frank S. 789.
[223]) Wolf, Frank-Festgabe II S. 525.
[224]) Vgl. z. B. Liszt-Schmidt S. 148.
[225]) Rietzsch a. a. O. S. 66.
[226]) So z. B. Mirbt S. 327.
[227]) Freisler: DStr. 1934 S. 1; 1935 S. 162.

bar, da dann alle Fahrlässigkeitsdelikte, die ja gerade keinen verbrecherischen Willen enthalten, keine kriminellen Delikte sein würden. Man muß also nach einer anderen Abgrenzungsmöglichkeit suchen.

Die nächstliegende Möglichkeit ist, die Abgrenzung nach dem Wert des verletzten Rechtsguts zu bestimmen.[228]) Wobei man als „Rechtsgut" nicht nur die vorhandenen, dem Schutze des einzelnen und der Personenvereinigung dienenden Rechtsgüter ansehen darf, sondern es muß vielmehr eine Erweiterung der vorhandenen Rechtsgüter um solche Rechtsgüter vorgenommen werden, wie sie uns heute im Interesse der Allgemeinheit als nötig erscheint. Diesen Gedankengang scheint Freisler und Strauß in der Denkschrift der Akademie für Deutsches Recht zu vertreten.[229]) Sowohl Freisler als auch Strauß sprechen von einem Neuaufbau des Rechtsgüterschutzes und zwar stellt Freisler anläßlich der Behandlung der Frage der Ausschaltung der Ordnungswidrigkeiten aus dem gemeinen Strafrecht fest, daß die Übertretungen soweit aus dem StGB. ausgeschaltet werden müssen, „soweit sie nicht nach der neuen Wertung wegen erheblicher Rechtsgutgefährdung zu Vergehen erhoben werden müssen". Ebenso spricht Strauß von Erweiterung des Rechtsgüterschutzes. Beide erkennen also das Rechtsgut als Kern des Strafrechts an und wollen den Neuaufbau desselben nach Bewertung der einzelnen Rechtsgüter ermöglichen. Strauß stellt in seinem Aufsatz eine ganze Reihe Rechtsgüter nach nationalsozialistischer Anschauung wertmäßig gegliedert zusammen, die den Inhalt des kommenden StGB. bilden sollen. Alles was nicht hierunter fällt, soll als Ordnungsstrafrecht außerhalb des StGB. geregelt werden. Unter „Rechtsgut" versteht Strauß und Freisler nicht mehr lediglich das im Interesse des einzelnen geschützte Einzelrechtsgut, etwa Ehre, körperliche Unverletzlichkeit usw., sondern ganz allgemein das Gut, das das Strafrecht schützen will, z. B. Gut der Rasse, der Bewegung, der Volkskraft, des Staates.[230])

Während Freisler und Strauß die Abgrenzung des kriminellen Unrechts vom Verwaltungsunrecht an Hand der einzelnen Rechtsgüter durchführen wollen, wird von Grau[231]) und Rietsch.[232]) denen sich auch Schmidt[233]) anzuschließen scheint, die Absicht vertreten, daß die Abgrenzung nur unter einem großen, alles überragenden Gesichtspunkt er-

---

[228]) Nicht entscheidend ist, wie bisher, ob ein Rechtsgut verletzt oder nicht verletzt wird, denn wir setzen den Begriff Rechtsgut heute gleich dem Begriff Schutzobjekt und die Verletzung eines Schutzobjektes liegt bei allen Delikten vor, da die Verletzung gerade die Voraussetzung für das Eingreifen der Rechtsordnung ist.

[229]) Denkschrift der Akademie für Deutsches Recht: Freisler S. 7 ff. besonders S. 10. Strauß ebenda S. 31 ff.

[230]) Strauß a. a. O. S. 35 ff. [231]) Grau a. a. O. S. 506 ff.

[232]) Rietzsch a. a. O. S. 65 ff.

[233]) Schmidt, Reichsverwaltungsblatt 1936 S. 197.

folgen könne.[234]) Und zwar wird von Grau und Rietsch entsprechend der heutigen Rechtsauffassung vom Zweck des Strafrechts, das nicht den Schutz des einzelnen, sondern den Schutz der Volksgemeinschaft als seine höchste Aufgabe ansieht, als Maßstab zur Abgrenzung und Bewertung der einzelnen Delikte, die Gemeinschaft selbst genannt. Entscheidend ist also bei der Frage, welche Bedeutung man der Tat zuzumessen hat, in welchem Maße sie sich gegen die Gemeinschaft richtet, d. h. in welchem Maße sie die Gemeinschaftsordnung stört. Ein kriminelles Unrecht soll nach Grau nur dann vorliegen, wenn die Handlung „die Grundordnung des völkischen Zusammenlebens stört". Wird dagegen die Grundordnung des völkischen Zusammenlebens nicht gestört, übt die Tat keinen schädigenden Einfluß auf die Gemeinschaft aus, dann soll nur Verwaltungsunrecht vorliegen. Durch das Verwaltungsunrecht wird nur ein Verwaltungsschaden angerichtet, „der zwar, weil die Verfehlung die geordnete Staatsführung stört, nicht ungeahndet hingenommen werden kann, der aber die Volksgemeinschaft nicht berührt".[235]) Das alleinige Schutzobjekt ist also die Gemeinschaft; nur wenn sie verletzt wird, tritt die Reaktion der Kriminalstrafe ein, nicht mehr entscheidend für das Eintreten der Kriminalstrafe ist demnach die Verletzung eines Einzelrechtsguts im bisherigen Sinn.

Mit Recht ist Grau der Anschauung, daß nicht schlechthin jede Tat, die gegen die Gemeinschaft verstößt, ein kriminelles Unrecht ist. Denn nach unserer heutigen Weltanschauung, die jede Tat auf die Gemeinschaft bezogen betrachtet, kann man jede Tat, sei es direkt oder indirekt, als gegen die Gemeinschaft verstoßend ansehen. So tritt z. B. auch eine Schädigung bezw. Gefährdung der Gemeinschaft ein, wenn ein Radfahrer links fährt und dadurch den Verkehr stört. Der Täter hat hier nicht entsprechend den ihm als Glied der Gemeinschaft obliegenden Pflichten gehandelt und hat dadurch eine Schädigung der Gemeinschaft bewirkt. Würde man also den Verstoß gegen die Gemeinschaftsordnung schlechthin als kriminelles Unrecht auffassen, dann käme man zu dem zweifellos unrichtigen Ergebnis, daß in der Handlungsweise des Radfahrers ein kriminelles Unrecht zu sehen sei. Dieses Beispiel zeigt, daß man zu vernünftigen, dem Wesen des kriminellen Unrechts entsprechenden Ergebnissen nur kommen kann, wenn man als Voraussetzung für das Vorliegen eines kriminellen Delikts einen Verstoß gegen die Grundordnung des völkischen Zusammenlebens erfordert.

---

[234]) Friedrichs a. a. O. S. 75 ff., vertritt die Ansicht, daß sich ein gemeinsamer Gesichtspunkt nicht feststellen lasse. Es müsse die Trennung durch „Durchhauen", also ziemlich willkürlich herbeigeführt werden. Diese Ansicht kann in Anbetracht des Zweckes, mit dem die Erörterung dieser Fragen in der vorliegenden Arbeit verbunden ist, als unbeachtlich unerörtert bleiben.

[235]) Grau a. a. O. S. 508.

Das Unterscheidungsmerkmal zwischen kriminellem und nichtkriminellem Unrecht bildet nach Rietsch die Tatsache, daß das kriminelle Unrecht stets zugleich einen Verstoß gegen die Gebote der Ethik enthält, während das Verwaltungsunrecht ethisch indifferent ist, da es „keine Parallelen in Geboten der Ethik hat".[236]) Jedem Volksgenossen sei das kriminelle Unrecht, so sagt Rietsch, als solches bekannt, da es zugleich einen Verstoß gegen die Ethik darstelle; der Volksgenosse bedürfe daher zur Kenntnis des kriminellen Unrechts keines Gesetzesstudiums, da in ihm „die Gesetze der Ethik" verankert seien. Anders sei es beim nichtkriminellen Unrecht, hier handele es sich nur um einen Verstoß gegen das „Recht", nicht zugleich gegen die Ethik, hier sei zur Kenntnis des Rechts Gesetzeskenntnis erforderlich. Ein solcher Verstoß gegen die künstlich geschaffenen Vorschriften, die nicht im Rechtsbewußtsein des einzelnen verankert seien, sondern lediglich aus den Gesetzen oder Verordnungen entnehmbar seien, sei keine verbrecherische Handlung, sondern lediglich ein „Mangel an Ordnungssinn, an Sinn für die Gebote des Zusammenlebens in der Volksgemeinschaft und für die Anordnung der Führung".[237])

Auch Rietsch spricht nur dann von kriminellem Unrecht, wenn die Tat gegen die „Grundordnung des völkischen Lebens" verstößt. Aber für ihn ist der Verstoß gegen die Grundordnung des völkischen Lebens nicht das Unterscheidungsmerkmal, sondern nur ein Unterscheidungsmerkmal des kriminellen Unrechts gegenüber dem nichtkriminellen Unrecht.

Eine endgültige Lösung der Frage, wann kriminelles und wann Verwaltungsunrecht vorliegt, wird auch von Grau und Rietzsch nicht erreicht, denn beide verschieben die Frage der Abgrenzung auf ein anderes Gebiet.

Rietzsch verschiebt die Frage auf das Gebiet der Ethik. Wer stellt aber fest, wann eine Tat gegen die Ethik verstößt? Die „Ethik" ist eine objektiv feststehende Norm, ähnlich dem „Recht". Aber die Erkenntnis dieser Ethik, d. h. das, was jeder Einzelmensch von der objektiven Ethik auf Grund seiner geistigen Konstitution von sich aus als ethisch erkennt, kann nur subjektiv bedingt sein, denn kein Mensch gleicht dem anderen und jeder wird auf Grund seiner geistigen Verfassung eine andere Erkenntnis von der Ethik haben. Die Anschauungen über das, was ethisch ist, sind daher u. E. bei den Einzelmenschen verschieden. Der ethisch Minderwertige hat eine andere Auffassung von dem, was ethisch ist, als der ethisch Hochstehende. Wenn Rietzsch davon spricht, daß in allen Menschen die Gesetze der Ethik verankert seien, so kann dem nicht in vollem Umfange zugestimmt werden. Gewiß, es sind — abgesehen von einem voll-

[236]) Rietzsch S. 66: „Kriminelles Unrecht ist alles das, was nicht nur gegen die Gebote der Ethik verstößt". Wie Rietzsch, auch Ball a. a. O. S. 83 ff. (S. 85), er gibt aber zu, daß mit Hilfe der Ethik keine scharfe Abgrenzung zu finden sei.

[237]) Rietzsch S. 67.

kommen unethischen Menschen, den es kaum geben dürfte — Gesetze der Ethik im Menschen verankert, aber es sind nicht „die Gesetze der Ethik" im Menschen verankert, d. h. nicht alle Gesetze der Ethik sind gleichmäßig im Innern eines jeden Menschen vertreten. Vielleicht sind bei den meisten Menschen Anlagen vorhanden, auf Grund deren durch Erziehung eine gewisse ethische Höhe erreicht werden kann.

Sind aber die Gesetze der Ethik nicht in allen Menschen gleichmäßig verankert, dann fehlt es, da die Erkenntnis dessen, was ethisch ist, wie wir sahen, subjektiv bedingt ist, auch an einer gleichmäßigen Erkenntnis, daß die Handlungen unethisch, d. h. nach Rietzsch kriminell sind. Ist aber der einzelne auf Grund seiner ethischen Minderwertigkeit nicht in der Lage, das Unethische, Kriminelle der Tat zu erkennen, dann muß er, soll er ihren wahren Charakter erkennen, auch Gesetzeskenntnisse haben. Benötigt er aber Gesetzeskenntnis auch zum Erkennen des kriminellen Unrechts, dann ist der Unterschied, den Rietzsch zwischen kriminellem und nichtkriminellem Unrecht gefunden zu haben glaubte, gar nicht vorhanden, der von Rietzsch vorgeschlagene Trennungsmaßstab ist also nicht verwertbar.

Aber auch aus einem zweiten Grunde ist die von Rietzsch vorgeschlagene Trennung praktisch nicht möglich. Wir haben festgestellt, daß die Erkenntnis dessen, was ethisch ist, nicht bei allen Menschen gleich ist. Will man prüfen, ob eine Handlung als ethisch angesehen werden kann, dann muß man vorher festlegen, welche Auffassung über das, was ethisch ist, der Entscheidung zugrunde gelegt werden soll, d. h. soll die Auffassung eines ethisch hoch- oder eines ethisch tiefstehenden Menschen maßgebend sein? Im Dritten Reich, das nach der Erreichung der objektiven Ethik mit allen Mitteln strebt und zu diesem Zweck die Volksgenossen zu Höchstleistungen bei der Aufopferung für Gemeinschaft und Staat, zu höchster Tugend, Pflichterfüllung, Wahrhaftigkeit und Ehrenhaftigkeit erziehen will, kann als Bewertungsmaßstab für die Frage, ob ein Verstoß gegen die Ethik vorliegt, nur das höchstmögliche ethische Niveau, das wir in unserem Volke besitzen, in Frage kommen.

Nehmen wir aber dieses höchstmögliche Niveau als Grundlage dessen, was als ethisch angesehen werden muß, dann kommen wir zu folgendem Ergebnis: Diese hohe Stufe der ethischen Erkenntnis sieht nicht nur in dem, was wir schlechthin als kriminelles Unrecht bezeichnen, sondern sieht auch in jedem Verstoß, der lediglich gegen einen Verwaltungsbefehl geht, einen Verstoß gegen die Gebote der Ethik. Denn unethisch in diesem, von uns heute zugrundezulegendem Sinne, ist alles, was gegen die im heutigen Staate besonders zahlreich und mit besonderem Nachdruck auferlegten Pflichten verstößt. Jede Verletzung einer „Pflicht" ist ein Verstoß gegen ein Gebot der Ethik. Da aber jeder auch noch so kleine unscheinbare Verwaltungsbefehl dem einzelnen im Interesse der Allgemein-

heit gewisse Pflichten auferlegt, ist die Verletzung dieser Verwaltungsbefehle als ein Verstoß gegen die Ethik anzusehen.[238])

Hiermit ist u. E. dargetan, daß die von Rietzsch empfohlene Scheidung des kriminellen und nichtkriminellen Unrechts nach der Frage, ob ein Verstoß gegen die Ethik vorliegt, nicht verwertbar ist.

Auch Grau löst die Frage nach der Trennung zwischen kriminellem und nicht kriminellem Unrecht nicht endgültig, verschiebt sie vielmehr auf die Bewertung der Tat nach ihren Folgen, d. h. danach, ob sie die Grundordnung des völkischen Zusammenlebens stört oder, wie man hier Grau sicher ergänzen muß, zu stören geeignet ist. Die Frage dieser Bewertung — die in gleicher Weise auch bei Rietsch auftritt — kann man u. E. nicht im Einzelfall durch den Richter entscheiden lassen, es ist vielmehr nötig, daß der Gesetzgeber diese Fragen im Gesetz regelt. Was Grau und Rietzsch selbst unter einer Störung der Grundlage des völkischen Zusammenlebens verstehen, läßt sich nicht feststellen. Es wird aber bei der Entscheidung dieser Frage im wesentlichen darauf hinauskommen, daß man die schutzwürdigen Rechtsgüter einer Betrachtung unterzieht und an Hand der Bedeutung, die diese Rechtsgüter (Schutzobjekte) für die Gemeinschaft haben, festgestellt, daß ein Angriff auf diese Rechtsgüter zugleich ein Angriff auf die Grundlagen des völkischen Zusammenlebens ist. D. h. im Einzelfall wird das Schutzobjekt entscheidend sein, wenn es auch, das sei zugegeben, unter dem Gesichtspunkt der Störung der Grundordnung des völkischen Zusammenlebens betrachtet werden muß. Auf keinen Fall kann aber u. E. die Frage so entschieden werden, daß man unabhängig von den Rechtsgütern die Frage stellt: Was verstößt gegen die Grundordnung des völkischen Zusammenlebens? Und dann auf Grund dieses Ergebnisses das kommende Strafgesetzbuch aufbaut. Auch die Berichte der amtlichen Strafrechtskommission, die eine Trennung zwischen kriminellem und nichtkriminellem Unrecht befürworten, gehen bei der Prüfung der Frage, was in das kommende StGB. übernommen werden soll, stets vom einzelnen Schutzobjekt (Rechtsgut) aus.[239])

Nur die Schwere des Verstoßes gegen das Schutzobjekt kann, wie sich aus dem eben Gesagten ergibt, einen brauchbaren Maßstab für die Trennung zwischen kriminellem und nichtkriminellem Unrecht geben. Dagegen kann die Zugrundelegung des „Treubruchs" keinen solchen für

---

[238]) s. ähnlich auch Goetzeler S. 26; Preuß. Denkschr. 1933 S. 116 Abs. 5.

[239]) Die amtliche Kommission hält am Begriff des Rechtsguts fest. So auch Lobe GS. 106 S. 285. Ebenso ausdrücklich Klee. DStr. 1936 S. 1: „Erst aus der Verletzung des Schutzobjekts ergibt sich die Pflichtwidrigkeit; primär ist das Schutzobjekt.

die Praxis brauchbaren Maßstab abgeben.[240]) Freisler, der die große Bedeutung des Treuegedankens und damit auch des Treubruchs für das kommende Strafrecht selbst immer wieder betont, lehnt eine Ausrichtung des gesamten Strafrechts nach dem Treubruchs- und Verratsgedanken in überzeugender Weise ab. Er will das nach unserer heutigen Auffassung schwerste Verbrechen, den Verrat, für die schwersten Verbrechenstatbestände, die das Strafrecht kennt reservieren, um so eine wirksame Durchsetzung dieser Gedanken im Volk zu erreichen und damit gleichzeitig ihre Bagatellisierung zu verhindern.[241]) Diesen Ausführungen Freislers kann nur zugestimmt werden. Würde man jede Handlung auf den darin enthaltenen Verrat oder Treubruch untersuchen, weil in jeder Handlung ein Treubruch und Verrat gesehen wird, dann dürfte das bald zu einer völligen Entwertung dieser Begriffe führen. Nachdem auch Frank in den ganz auf dem Treuegedanken aufgebauten „Leitsätzen",[242]) in seinem Leitsatz Nr. 8 als Wertmaßstab für die Abgrenzung des kriminellen Unrechts vom Verwaltungsunrecht die Schärfe des Angriffs auf die Volksgemeinschaft bezeichnet hat, dürfte der Treuegedanke als Maßstab für die Trennung auch bei den künftigen Beratungen der Kommissionen keine Rolle mehr spielen. Im Endergebnis würde ja auch die von Dahm und Schaffstein vertretene Ansicht, daß allein der Treubruch einen richtigen Maßstab bilden könne, keine wesentlich anderen Ergebnisse zeitigen, wie die von uns vertretene Ansicht, denn praktisch wird jeder Treubruch zugleich eine Verletzung der Schutzobjekte der Gemeinschaft sein und umgekehrt. Bezüglich der Frage, ob das Steuerdelikt als Treubruch angesehen werden kann, ist festzustellen, daß das Steuervergehen, ohne dem Treubruchs- oder Verratsgedanken irgendwie Zwang anzutun, als ein Verrat gegen Volk und Staat aufgefaßt werden kann, denen durch diese Handlungsweise die wirtschaftliche Existenz erschwert wird. Doch da der Verratsgedanke, wie bereits festgestellt, als Maßstab nicht zur Verwendung kommen wird, kann auf weitere Ausführungen verzichtet werden.

Das Ergebnis unserer Prüfung ist daher:

Ein kriminelles Unrecht liegt stets dann vor, wenn der Täter einen Angriff gegen ein Schutzobjekt der Gemeinschaft unternimmt, dessen Verletzung oder Gefährdung geeignet ist, die Grundlagen des völkischen Zusammenlebens zu stören.

Ein Verwaltungsunrecht (nichtkriminelles Unrecht) liegt dann vor, wenn der Täter gegen ein Schutzobjekt verstößt, dessen Gefährdung oder

---

[240]) A. A. Dahm: Verrat und Verbrechen. ZStaW. 95 S. 283 ff. Schaffstein. Das Verbrechen eine Rechtsgutsverletzung? DStr. 1935 S. 97 ff. Beide sehen als das Wesen des Verbrechens die Pflichtverletzung an und bezeichnen als Wertmaßstab für die einzelnen Delikte die Schwere des Verrats bezw. Treubruch.

[241]) Freisler DStr. 1936 S. 193 ff.

[242]) Frank. Leitsätze für ein neues deutsches Strafrecht. 1935.

Verletzung keine tiefergehenden Folgen für die Gemeinschaft nach sich zieht.

§ 19: Die Steuerhinterziehung als kriminelles Unrecht.

Wie wir soeben sahen, wird es in Zukunft für die Frage, ob ein Tatbestand dem kriminellen Unrecht zugerechnet werden darf oder nicht, entscheidend sein, ob er ein Rechtsgut (Schutzobjekt) schützt, dessen Verletzung oder Gefährdung zur Störung der Grundordnung des völkischen Zusammenlebens führt oder führen kann. Um zu erkennen, ob der kommende „Allgemeine Teil" des Strafrechts für die „Steuerhinterziehung"[243]) von Bedeutung ist, soll diese Prüfung für die Steuerhinterziehung durchgeführt werden.

Welches Rechtgut wird durch eine Steuerhinterziehung verletzt?[244])

Aus dem gesetzlichen Tatbestand läßt sich über das geschützte Rechtsgut nichts entnehmen. Man muß hier nach dem Zweck des gesetzlichen Tatbestandes forschen, denn daß die Frage nach dem Rechtsgut mit der Frage nach dem Zweck des Rechtssatzes identisch ist, hat Schwinge überzeugend dargetan.[245]) Und zwar kann der Zweck, den die steuerstrafrechtlichen Bestimmungen verfolgen, nur durch logische Auswertung der Rechtssätze begriffen werden.

Nach bisheriger Auffassung war das durch die Hinterziehungstatbestände geschützte Rechtsgut nicht der generelle Anspruch des Staates auf Steuern, nicht die Finanzhoheit des Staates, sondern vielmehr der Anspruch des Staates auf das Vollerträgnis jeder Einzelsteuer. Goetzeler kommt auf Grund seiner Untersuchung zu folgendem Ergebnis: „Rechtsgut der Steuerdelikte ist also die Integrität der steuerlichen Einnahmen in ihrer individuellen Ausprägung durch den auf Grund des konkreten Steuergesetzes entstandenen Steueranspruchs".[246]) Auch für das Reichsgericht ist der Einzelanspruch das geschützte Rechtsgut. Schrifttum und Rechtsprechung kommen dabei zu dem grotesk anmutenden Ergebnis, daß derjenige, der sowohl die Einkommen- als auch die Umsatzsteuer hinter-

---

[243]) Unter „Steuerhinterziehung" wird hier der gesetzliche Tatbestand des § 396 RAO. verstanden.

[244]) Es handelt sich hier nur darum, festzustellen, welches Rechtsgut verletzt ist, nicht darum, was „Rechtsgut" an sich abstrakt betrachtet ist. Über diese Frage besteht in der Wissenschaft Streit, auf den aber im Rahmen dieser Arbeit nicht eingegangen werden kann. Vgl. Schwinge S. 2, 21 ff. „Rechtsgut ist das unter strafrechtlichen Schutz gestellte Lebens- oder Kulturgut". Ebenso Liszt-Schmidt S. 4. Dagegen: Frank S. 6; Mezger S. 200. Weiteres Schrifttum s. bei Frank u. Mezger.

[245]) Schwinge S. 21, 60.

[246]) Goetzeler S. 39 ff. (42). RG. 59, 258 (262). Hensel JW. 1932 S. 2821. Cattien S. 78, 169.

zieht, nicht nur zwei verschiedene Gesetze, sondern auch zwei verschiedene Rechtsgüter verletzt.[247]) Werden dagegen mehrere innerhalb eines Gesetzes festgesetzten Steuern hinterzogen, z. B. Branntweinaufschlag- und Monopolausgleichssteuer, dann soll das verletzte Rechtsgut, da es sich hier um ein und dasselbe Gesetz handelt, das gleiche sein.[248])

Stellt man entsprechend dem oben erkannten Zusammenhang zwischen Rechtsgut und Zweck des Rechtssatzes, um das Rechtsgut zu erkennen, die Frage nach dem Zweck des Rechtssatzes, so muß man u. E. zu dem Ergebnis kommen, daß die herrschende Ansicht nicht zutreffend sein kann.

Weder der Einzelsteueranspruch des Staates auf den Einzelsteuerertrag, noch der generelle Steueranspruch des Staates soll durch die Steuerdelikte und insbesondere durch die „Steuerhinterziehung" geschützt werden. Der Einzelsteueranspruch des Staates bedarf keines strafrechtlichen Schutzes.[249]) Er besteht auf Grund des Steuergesetzes ganz unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige seine Steuern bezahlt oder nicht. Dem Steuerhinterzieher liegt nichts ferner, als etwa diesen Anspruch des Staates zu leugnen oder gar zu verletzen. Er weiß, daß er steuerpflichtig ist und daß er die Steuern schuldet. In dieser Erkenntnis vom „schulden" der Steuern liegt schon die Anerkennung des staatlichen Steueranspruchs; der Steuerhinterzieher will trotz dieser Erkenntnis nicht zahlen. Das berührt aber, wie gesagt, den Anspruch nicht, da er ja auch weiterhin bestehen bleibt. Verletzt oder gefährdet wird nicht der Einzelanspruch des Staates auf Steuern, er kann also, da keine Angriffe gegen ihn vorliegen, auch nicht das geschützte Rechtsgut sein.

Ebensowenig bedarf die Steuerhoheit, d. h. das Recht des Staates, die Steuern aufzuerlegen und einzuziehen, (sogenannter genereller Steueranspruch des Staates) eines Schutzes, denn abgesehen vom Steuerstreik,[250]) liegt in der wissentlichen Nichtzahlung der Steuern noch kein Angriff auf die Steuerhoheit des Staates. Der Steuerhinterzieher erkennt das Recht des Staates, Steuern auszuschreiben und einzutreiben an, nur sagt er sich: Ich kann das Geld besser gebrauchen als der Staat; warum soll gerade ich es sein, der soviel Steuern zahlt und damit mit für die anderen Staatsangehörigen die Lasten trägt. In diesem Voranstellen des eigenen Nutzens vor den Gemeinnutzen kann man keinen Angriff auf

---

[247]) Bayr. Ob. Landesgericht in JW. 1932 S. 2821, mit weiteren angezogenen Entscheidungen. RG. in RStBl. 1935 S. 674 Nr. 409.

[248]) RG. 65, 312.

[249]) Auch Bühler (S. 510) wendet sich ohne nähere Begründung gegen die Auffassung, daß der Einzelsteueranspruch das geschützte Rechtsgut sei.

[250]) Beim Steuerstreik handelt es sich darum, durch geschlossene Nichtzahlung von Steuern dem Staat die Existenzgrundlage zu entziehen und ihn so zu politischen Zugeständnissen oder Ähnlichem zu zwingen. Hier liegt ein Angriff gegen die Hoheitsrechte des Staates ganz allgemein und damit auch gegen die Steuerhoheit vor.

ein Hoheitsrecht des Staates sehen. Da die Steuerhoheit des Staates durch eine Steuerhinterziehung weder verletzt oder gefährdet wird, kann auch die Steuerhoheit nicht das Rechtsgut, dessen Schutz die Steuerhinterziehung bezweckt, sein.

Eines Schutzes bedarf vielmehr das Einnahmeaufkommen, d. h. die finanzielle Grundlage des Staates, denn sie allein wird angegriffen und, je nach Erfolg verletzt oder gefährdet. Der Staat benötigt die Steuern, um seinen Aufgaben Genüge leisten zu können. Der einzelne Steuerpflichtige, der ja seine Steuern nicht an einen beliebigen Dritten, der sie zu seinem eigenen Nutzen verwendet, sondern an den Staat zahlt, der sie im Interesse der Volksgemeinschaft, also auch im Interesse des einzelnen Steuerzahlers verwendet, zeigt oft eine erstaunlich geringe Neigung, diese Steuern zu zahlen. Jede Hinterziehung soll einen Steuervorteil für den Hinterzieher bringen, dieser Vorteil kann nur auf Kosten des Staates erlangt werden. Das bedeutet, die Einnahmen des Staates werden um diesen Betrag vermindert bezw. sollten vermindert werden. Lediglich diese Einnahmenverminderung tritt auf Grund der Hinterziehung ein. Sie führt dazu, daß die finanziellen Mittel, die der Staat benötigt, verringert werden. Diese Verringerung führt zu einer Schädigung und Schmälerung der wirtschaftlichen Grundlage des Staates. Um diese Schädigung und Verringerung der finanziellen Grundlage zu verhindern, sind die Steuerstraftatbestände und insbesondere der Tatbestand der Hinterziehung geschaffen worden. Aus dem Zweck der „Steuerhinterziehung" läßt sich als Rechtsgut „die finanzielle Grundlage des Staates" erkennen.

Der strafrechtliche Schutz dieses Rechtsguts muß, soll er wirksam sein, bereits dann eintreten, wenn der Angriff auf das Rechtsgut unternommen worden ist, gleichgültig, ob er zu einer Verletzung oder nur zu einer Gefährdung des Rechtsguts führt. Ein strafwürdiger Angriff liegt also auch dann vor, wenn die finanzielle Grundlage nicht endgültig verringert wird, wenn also z. B. der Täter in der Lage ist, die hinterzogenen Steuern nachträglich noch zu zahlen, und insofern kein tatsächlicher Einnahmeausfall des Reiches entsteht.

Goetzeler erörtert nicht die Möglichkeit, ob das geschützte Rechtsgut etwa die finanzielle Grundlage des Staates sein könne. Für ihn gibt es nur das Problem: genereller Anspruch oder Einzelanspruch des Staates, wobei er sich für den Einzelanspruch entscheidet. Da wir beide Möglichkeiten ablehnen, so ist es nicht erforderlich, auf die einzelnen zu ihrer Verteidigung geltend gemachten Gründe einzugehen. Nur das Hauptargument, das Goetzeler gegen den generellen Anspruch als Rechtsgut vorbringt, und das er sicherlich auch gegen die von uns vertretene Ansicht vorbringen würde, sei kurz widerlegt. Er vertritt die Ansicht, daß es nur konkrete Rechtsgüter gibt und daß im Vergleich zu den

Rechtsgütern des gemeinen Strafrechts nur der Einzelsteueranspruch des Staates als konkretes Rechtsgut in Frage kommen kann. Ganz abgesehen davon, daß wir in der heutigen Zeit nicht mehr von einzelnen konkreten Rechtsgütern etwa körperliche Integrität, Eigentum ausgehen, sondern daß umfassende Rechtsgüter (Schutzobjekte), die niemals konkret sein können, wie Volk, Staat, Rasse im Vordergrund stehen und diesen Schutzobjekten die Einzelfälle untergeordnet werden, muß man Goetzeler folgendes entgegenhalten: Er stellt sein Rechtsgut, die Integrität des Einzelanspruchs, den Rechtsgütern des heutigen StGB. gleich und stellt weiterhin das von ihm abgelehnte und als abstrakt bezeichnete Rechtsgut des generellen Anspruchs dem abstrakten, nicht vorhandenen Rechtsgut der menschlichen Integrität schlechthin, gleich. Diese Gleichstellung trifft u. E. nicht das Richtige. Denn einem Rechtsgut der menschlichen Integrität schlechthin, würde nur ein Rechtsgut der staatlichen Integrität schlechthin entsprechen. Dieses Rechtsgut würde aber, genau wie das Rechtsgut der menschlichen Integrität schlechthin in mehrere geschützte Rechtsgüter etwa Ehre, persönliche Freiheit, körperliche Integrität zerfällt, auch in mehrere einzelne Rechtsgüter etwa das Rechtsgut der Wehrkraft, des Hochverrats, des Landesverrats, der finanziellen Grundlage des Staates und die sonstigen durch Gesetze, also Rechtsgüter geschützten Hoheitsrechte zerfallen.

Es handelt sich also sowohl bei der von uns als Rechtsgut betrachteten finanziellen Grundlage des Staates, als auch bei den von anderen als Rechtsgut angesehenem generellen Steueranspruch des Staates, um Rechtsgüter, die den Rechtsgütern des gemeinen Strafrechts entsprechen, also genau so „konkret" sind, wie etwa das Rechtsgut „Ehre" „konkret" sein kann. Der Einzelanspruch dagegen, den Goetzeler als Rechtsgut betrachtet, würde den einzelnen Varianten, in denen ein Rechtsgut besonders geschützt wird, entsprechen. Der Einzelanspruch wäre also etwa den einzelnen Varianten des Rechtsguts „Vermögen", wie sie durch die §§ 242, 246, 263 geschützt werden, zu vergleichen.

Daß die finanzielle Grundlage des Staates nicht irgendein beliebiges, unbedeutsames, sondern ein äußerst wichtiges Rechtsgut ist, dessen Verletzung gleichzeitig eine eminente Verletzung der Grundordnung des völkischen Zusammenlebens sein kann, braucht u. E. nicht näher ausgeführt zu werden. Es genügt, wenn man sich vergegenwärtigt, daß bei mangelndem Steueraufkommen sich die finanzielle Grundlage des Staates dauernd verschmälert, der Staat infolgedessen zu Sparmaßnahmen und sonstigen Sicherungsmaßnahmen gezwungen wird, die eine Veränderung der Struktur des völkischen Zusammenlebens im Gefolge haben und die sehr leicht ihre Grundlagen ins Wanken bringen können.[251]) Gewiß, eine

[251]) Es sei hier nur an die Krisenzeit und an die katastrophalen Folgen der Deflation erinnert.

einzelne Steuerhinterziehung schadet nichts, aber auch ein einzelner Betrug rüttelt nicht an den Grundlagen der Gesellschaft, und doch wird niemand leugnen, daß der Betrug die Grundlagen des Zusammenlebens stört. Welches der beiden Delikte häufiger begangen wird, läßt sich nicht feststellen, wir glauben aber nicht fehlzugehen, wenn wir annehmen, daß die Steuerhinterziehung das häufiger begangene Delikt ist. Daß aber die Steuerhinterziehung, sobald sie in größerem Maße auftritt und es sich um größere Beträge handelt, für die Allgemeinheit schädlicher ist, als eine auch in noch so großem Maßstabe begangene Betrügerei, dürfte wohl ohne weiteres klar sein. Es kann aber bei der Bewertung der Bedeutung des Rechtsguts nicht darauf ankommen, ob im Einzelfall eine schwere Schädigung eintreten wird, sondern es kommt nur darauf an, ob das Rechtsgut so wichtig und empfindsam ist, daß durch einen Angriff auf dasselbe eine Störung der Grundordnung des völkischen Zusammenlebens eintreten kann. Nach all' dem, was über das durch die „Steuerhinterziehung" geschützte Rechtsgut gesagt worden ist, kann kein Zweifel mehr darüber bestehen, daß es sich hier um ein äußerst wichtiges Rechtsgut handelt, das ohne weiteres einen Vergleich mit den im heutigen StGB. geschützten Rechtsgütern aushält. Auf Grund dieser Feststellung muß man die Steuerhinterziehung als kriminelles Delikt ansehen.[252])

Die gesunde Volksanschauung, die Grau als Hilfsmittel für die Unterscheidung zwischen kriminellen und nichtkriminellen Delikten empfiehlt, wird diesem Ergebnis zweifellos zustimmen. Ob die herrschende Volksanschauung der hier vertretenen Ansicht zustimmen wird, ist zumindest fraglich, wenn nicht zu verneinen. Denn leider sieht die herrschende Ansicht das Steuerdelikt, obwohl es bisweilen ziemlich hart bestraft wird, noch immer als das „Delikt des feinen Mannes" an, das man begehen kann, ohne damit eine gesellschaftliche Schlechterstellung zu erleiden und ohne mit dem Makel eines Bestraften belastet zu sein. So sicher wie es ist, daß diese Vorstellung herrschend ist, so sicher ist es auch, daß sie nicht gesund ist. Die gesunde Volksanschauung wird niemals einen Täter, der sich aus Egoismus auf Kosten der Allgemeinheit bereichert, als jemand ansehen, der nicht scharf angefaßt werden darf und der durch seine Tat kein „Unrecht" tut. Sie wird vielmehr gerade, weil es auf Kosten der Allgemeinheit geht, in der Tat eine besonders verwerfliche Handlung sehen, die hart und zwar als kriminelles Unrecht bestraft werden muß. Wir kommen also, auch wenn wir die gesunde Volksanschauung zugrunde legen, zu dem Ergebnis, daß die Steuerhinterziehung ein kriminelles Unrecht ist.

[252]) Zum gleichen Ergebnis kommen, allerdings mit anderer bezw. überhaupt ohne Begründung, auch: Dronke, ZStW. 26 S. 632 (646/47). Goetzeler S. 19 ff. (30) u. S. 56 ff. Mirbt S. 328. Endres S. 27. Bühler S. 501. Pistorius S. 166.

§ 20: Die Ordnungswidrigkeit als kriminelles Unrecht.

Die von Strauß und Rietzsch gebrauchte Formulierung, daß die „Steuerhinterziehung" zweifellos kriminelles Unrecht sei, das seinen Platz im neuen Strafrecht verdiene,[253]) weist auf die Schwierigkeiten bei der Behandlung des Steuerstrafrechts als kriminelles Unrecht hin, denn das Steuerstrafrecht enthält ja neben den eigentlichen Steuerdelikten (Steuerhinterziehung, Steuergefährdung, Steuerhehlerei, Steuerzeichenfälschung) auch noch eine Reihe von Ordnungswidrigkeiten, die unter Strafe gestellt sind; als wichtigste Bestimmung kommt hier der § 413 RAO. in Frage.

Verstehen Strauß und Rietzsch unter „Steuerhinterziehung" lediglich den Fall des § 396 RAO? Das dürfte zu verneinen sein, sie werden auch die übrigen Tatbestände, die ihrem Wesen nach Steuerhinterziehungen sind, darunter verstehen. Nach unserer Ansicht können alle in der RAO. geregelten Delikte, sobald sie als vorsätzliche oder fahrlässige Steuerhinterziehung im weiteren Sinn betrachtet werden können, ohne weiteres als kriminelles Unrecht dem Kriminalstrafrecht zugerechnet werden. Denn diese Tatbestände sollen alle das gleiche Rechtsgut wie der § 396 schützen. In diesen Fällen ist auch stets der Wille des Täters vorhanden, sich einen Steuervorteil zu verschaffen, es handelt sich also um einen ganz gleichartigen Angriff auf das Rechtsgut wie im § 396.

Nicht unter „Steuerhinterziehung" verstehen sie aber die Ordnungswidrigkeiten, wie sich ganz klar aus dem Sinn ihrer Arbeiten ergibt. Strauß spricht sogar ausdrücklich davon, daß die Zoll- und Steuerordnungswidrigkeiten, die kein kriminelles Unrecht sind, einem besonderen Finanzrecht überwiesen werden sollen. Das hätte zur Folge, daß das Steuerstrafrecht örtlich voneinander getrennt im StGB. und Ordnungsstrafgesetzbuch enthalten wäre. Würde eine solche örtliche Trennung nicht durchgeführt, sondern blieben beide Arten der Steuerdelikte in einem Gesetz vereinigt, dann würde das zur Folge haben, daß für jede Deliktsart ein verschiedener „Allgemeiner Teil" gelten würde, denn sowohl das StGB. wie auch das Ordnungsstrafrecht sollen einen getrennten Allgemeinen Teil erhalten.[254])

Es muß daher geprüft werden, ob die Ordnungswidrigkeit tatsächlich nicht als kriminelles Unrecht angesehen werden kann.

Auch hier ist, wie bei der Steuerhinterziehung, entscheidend, um welches Rechtsgut es geht und wie man das Rechtsgut bewerten muß.

---

[253]) Strauß a. a. O. S. 34 u. 36; Rietzsch a. a. O. S. 74.
[254]) Grau a. a. O. S. 507. Schmidt a. a. O. S. 197 ff. Freisler DStr. 1936 S. 193 ff.

Mirbt[255]) vertritt die Ansicht, daß es sich bei der Ordnungswidrigkeit um ein anderes Rechtsgut handele als bei den Steuerdelikten: „Das Rechtsgut ist nicht das Rechtsgut, welches durch die Steuerzuwiderhandlungen angegriffen wird, sondern lediglich das Steuerverwaltungsinteresse des Steuerverbandes". Er kommt daher zu der Ansicht, daß die Ordnungswidrigkeit nicht zu den kriminellen Delikten zu rechnen sei. Diese Ansicht ist unzutreffend. Fragen wir uns nach dem Zweck, zu dem die Ordnungswidrigkeit unter Strafe gestellt wurde, dann wird es klar, daß sie nicht im Interesse der Verwaltung, sondern im Interesse des vollständigen Steueraufkommens geschaffen wurde.

Der § 413 RAO., um den es sich hier, abgesehen von einigen wenigen Bestimmungen in Zoll- und Verbrauchssteuergesetzen handelt, beginnt mit den Worten: „Wer den im Interesse der Besteuerung... erlassenen Vorschriften... zuwiderhandelt...". Schon diese Fassung zeigt, daß unter § 413 nur solche Handlungen fallen, die Pflichtwidrigkeiten des Täters gegen irgendwelche, im „Interesse der Besteuerung" erlassenen Vorschriften darstellen. Diese Pflichtwidrigkeiten richten sich nicht gegen die Steuerverwaltung, sondern gegen das Steueraufkommen schlechthin, denn der § 413 bezieht sich nach Ansicht des Reichsgerichts „nicht nur auf Personen, denen gegenüber den Steuerbehörden Pflichten auferlegt werden, sondern auch auf Beamte, die mit der Steuerverwertung beauftragt sind."[256]) Die Steuerverwaltung hat als Verwaltungsbehörde betrachtet kein Interesse daran, daß der einzelne seinen Pflichten nachkommt, sondern sie hat nur ein Interesse daran, daß die Verwaltung durch keine Eingriffe einzelner von außen her gestört wird. Die Steuerverwaltung arbeitet nicht schlechter und wird auch nicht geschädigt, ganz gleich ob der Steuerpflichtige seine Angaben ordnungsgemäß und vor allem ob er sie wahrheitsgemäß macht. Gewiß führen ordnungswidrige Angaben, sofern sie von den Steuerbehörden aufgedeckt werden und von ihnen verfolgt werden, zu einer Mehrbelastung der Steuerbehörden, aber diese Mehrbelastung soll § 413 nicht verhindern, er soll vielmehr einem Minderaufkommen an Steuern vorbeugen. Die Ordnungswidrigkeiten sind nicht im Interesse einer reibungslosen Verwaltung, sondern einer möglichst vollständigen Besteuerung unter Strafe gestellt worden. Für die Auffassung der Ordnungswidrigkeit als Pflichtverletzung der steuerlichen Nebenpflichten, die neben der Hauptpflicht: der Steuerpflicht, bestehen, spricht auch die allgemein herrschende Auffassung, daß die Ordnungsstrafe als Kriminalstrafe anzusehen ist. Für die gleiche Auffassung spricht die Höhe der in

---

[255]) Mirbt a. a. O. S. 328. Ebenso O. Mayer i. Handb. d. Finanzwissenschaft I S. 95/97, der die Ordnungswidrigkeit schlechthin als Ungehorsam gegen Finanzbefehle nicht als rechtswidriges Verhalten ansieht. Auch Goldschmidt (s. o.) ist der Ansicht, daß die Ordnungswidrigkeit kein kriminelles Unrecht ist.

[256]) RG. in JW. 1934 S. 302 Nr. 18. Ebenso Cattien S. 24.

§ 413 angedrohten Strafe; mit solchen Strafen bestraft man keinen, der lediglich die Verwaltung gestört hat, diese Strafen sollen vielmehr die Vergeltung für die gröbliche Außerachtlassung der auferlegten Pflichten sein. Die Gefährdung der ordnungsmäßigen Besteuerung durch eine Pflichtverletzung, ist zugleich eine Gefährdung der finanziellen Grundlage des Staates, denn es besteht die Gefahr, daß diese durch die Pflichtverletzung verkleinert wird.

Die Gefährdung der Besteuerung, die damit zwangsläufig zugleich eine Gefährdung der finanziellen Grundlage ist, muß als Angriff auf das geschützte Rechtsgut angesehen werden. Auch Dronke[257]) und Goetzeler[258]) vertreten die Ansicht, daß es sich bei der Ordnungswidrigkeit um die Verletzung von Nebenpflichten, die im Interesse des Steueraufkommens auferlegt sind, handele. Hierbei lehnt es aber Dronke ausdrücklich ab, die Ordnungswidrigkeit, im Gegensatz zur Steuerhinterziehung, dem kriminellen Unrecht zuzurechnen. Goetzeler beantwortet diese Frage dahingehend, daß die Pflichtverletzung sich als Verletzung des Rechtsguts der öffentlichen Ordnung darstelle. Nach Goetzelers Ansicht über die Rechtsgüterlehre[259]) in Verbindung mit seiner Ansicht, daß das Steuerstrafrecht generell dem Kriminalstrafrecht zuzurechnen ist,[260]) muß man annehmen, daß auch Goetzeler die Ordnungswidrigkeit als kriminelles Unrecht betrachtet. Auch Hensel[261]) spricht ganz allgemein davon, daß nach dem heute geltenden Recht und nach der soziologischen Wertung, die dem Finanzdelikt gegenwärtig zuteil werde, seine Zugehörigkeit zum Verwaltungsstrafrecht nicht mehr aufrecht erhalten werden könne; da er schlechthin vom „Finanzdelikt" spricht, besteht die Möglichkeit, ja sogar die Wahrscheinlichkeit, daß er darunter auch die Ordnungswidrigkeit mit begreifen wollte.[262])

Nach unserer oben vertretenen Ansicht ist die schuldhafte[263]) Pflichtverletzung, da sie das gleiche Rechtsgut wie die Steuerhinterziehung angreift, als kriminelles Unrecht anzusehen.

---

[257]) Dronke StW. 26 S. 647.
[258]) Goetzeler S. 54/55.
[259]) Goetzeler S. 14, 17.
[260]) Goetzeler S. 30.
[261]) Hensel a. a. O. S. 184.
[262]) Auch Pistorius (S. 166) spricht davon, daß § 377 RAO. a. F. theoretisch zum Verwaltungsstrafrecht gerechnet werden könne, tatsächlich sei aber die Strafe des § 377 eine Kriminalstrafe. Die begriffliche Eingliederung des gesamten Steuerstrafrechts in das Kriminalstrafrecht sei durch § 355 RAO. a. F. und die späteren Anpassungsverordnungen vollzogen worden.
[263]) Hierbei sei bemerkt, daß nur eine schuldhafte Pflichtverletzung ein kriminelles Unrecht darstellen kann. Da aber heute stets nur beim Vorliegen von Vorsatz oder Fahrlässigkeit nach § 413 bestraft wird, so kann man ohne Bedenken beim § 413 von kriminellem Unrecht sprechen. Erst recht ist das natürlich dann möglich, wenn der Täter nach § 413, entsprechend den weiter unten gemachten Vorschlägen, nur noch bestraft wird, wenn Vorsatz oder Fahrlässigkeit ausdrücklich festgestellt werden.

Wir kommen also zu dem Ergebnis, daß sowohl die Steuerhinterziehung im weiteren Sinn als auch die Ordnungswidrigkeit als zum Kriminalstrafrecht gehörig anzusehen sind; d. h. daß das Steuerstrafrecht als Ganzes auch in Zukunft dem Kriminalstrafrecht zugerechnet werden muß.

§ 21: Die Unterschiede zwischen dem geltenden Steuerstrafrecht und dem neuen StGB.-Entwurf.

Nachdem wir festgestellt haben, daß es sich bei sämtlichen Steuerdelikten um kriminelles Unrecht handelt, müssen wir das Steuerstrafrecht mit dem Entwurf des „Allgemeinen Teils" des kommenden Strafrechts[264]) bezüglich der Verschuldensregelung vergleichen, um so die Unterschiede zwischen beiden Gebieten zu erkennen und demgemäß eine Neuordnung zu prüfen.

Dazu ist zunächst die Frage zu beantworten; Wie wird das Verschulden im kommenden Strafrecht geregelt werden? Auf die Einzelheiten dieser Regelung und ihrer Begründung kann hier nicht eingegangen werden, es muß hierzu auf den Bericht der Kommission verwiesen werden.[265]) [266]) Über dem Verschuldensabschnitt des kommenden Strafrechts, das als Willensstrafrecht aufgebaut werden soll, stehen die Leitsätze: „Keine Strafe ohne Schuld" und „Strafe nur nach dem Maße des Verschuldens". Hiernach kann strafbar nur der handeln, der vorsätzlich oder fahrlässig handelt, und zwar wird die Fahrlässigkeit nur dann bestraft, wenn es im Gesetz ausdrücklich gesagt ist.

Der Vorsatz erfordert vom Täter das Wissen und Wollen sämtlicher Tatbestandsmerkmale und vor allen Dingen das Bewußtsein, daß die Tat gegen ein Gesetz verstößt, oder daß er sonst Unrecht tut. Nicht erfordert wird das Bewußtsein der formellen, sondern der materiellen Rechtswidrigkeit, d. h. das Bewußtsein sich durch seine Handlungen in Widerspruch mit den sittlichen Grundlagen der deutschen Gemeinschaftsordnung zu setzen.[267]) Ein Irrtum über ein Tatbestandsmerkmal schließt den

---

[264]) Es kommt hier nur der Entwurf der amtlichen Strafrechtskommission in Frage.

[265]) Schäfer: „Die Schuldlehre" im Bericht der amtlichen Kommission. 1. u. 2. Aufl. Lobe, GS. 105 S. 269.

[266]) Auch im kommenden Strafrecht wird trotz der vielfach vertretenen gegenteiligen Ansicht, eine Trennung zwischen Rechtswidrigkeit und Schuld durchgeführt werden, d. h. ist eine Tat nicht rechtswidrig, dann taucht die Schuldfrage überhaupt nicht auf. Vgl. Mezger ZStW. 55 S. 1 ff. bes. S. 14.

[267]) Es ist weder die Aufgabe der Arbeit, noch der geeignete Zeitpunkt, die Frage zu prüfen, ob im neuen Strafrecht der Vorsatz das Unrechtsbewußtsein mit umfassen soll. Vgl. hierzu: Weber: Die praktischen Auswirkungen der Aufnahme des Unrechtsbewußtseins in den Vorsatzbegriff. DStr. 1936 S. 65. Gegen Weber, Graf v. Gleispach DJZ. 1935 Sp. 6—11. Klee DJZ. 1934 Sp. 1303 ff. u. DJ. 1934 S. 737 (wie Weber gegen v. Gleispach).

Vorsatz aus, der Täter handelt dann überhaupt nicht schuldhaft. Diese Bestimmung entspricht der auch heute im Strafrecht geltenden Regelung. Irrt der Täter über das Unrecht seiner Tat, dann ist dieser Irrtum vorsatzausschließend, d. h. schuldausschließend. Daß diese Regelung einen Bruch mit der bisher vom Reichsgericht eingenommenen Stellung bedeutet, ist ohne weiteres klar und bereits oben festgestellt worden. Die vom Reichsgericht eingeführte Unterscheidung, strafrechtlicher oder außerstrafrechtlicher Irrtum, wird es in Zukunft nicht mehr geben. Unbeachtlich ist dieser Irrtum für das Unrecht der Tat nur, wenn er auf einer Einstellung beruht, die mit dem gesunden Volksempfinden über Recht und Unrecht nicht vereinbar ist.[268])

Grundsätzlich aber ist der Verbotsirrtum des Täters beachtlich, d. h. er wirkt schuldausschließend. Und zwar wird im Gegensatz zu § 395 I RAO. im Entwurf nicht darauf abgestellt, ob der Irrtum verschuldet war oder nicht, sondern ob er mit dem gesunden Volksempfinden vereinbar ist oder nicht. Die Frage, ob der Irrtum erheblich ist, wird also nicht nach einem in der Person des Täters enthaltenen Maßstabe bewertet, sondern es wird objektiv festgestellt, ob der Irrtum mit dem gesunden Volksempfinden vereinbar ist. Das gesunde Volksempfinden kann nicht danach bestimmt werden, was sich im Einzelfall der einzelne darunter vorstellt, sondern maßgebend kann nur sein, was sich der Richter, gleichsam als Vertreter des gesamten Volkes, darunter vorstellt. Der Täter ist nach dem Entwurf schlechter gestellt als nach dem § 395 I RAO.; denn jetzt werden besondere Umstände, die in seiner Person begründet sind, und die vielleicht früher zu der Annahme geführt hätten, daß der Irrtum unverschuldet wäre, nicht mehr berücksichtigt. War der Täter nach seinen persönlichen Fähigkeiten, etwa wegen geringer geistiger Kenntnisse, schlechter Erziehung, schlechter Moral oder ähnlichen Gründen nicht in der Lage, den Irrtum zu erkennen, dann war er unverschuldet, also erheblich nach § 395 I RAO. Nach dem Entwurf aber sind die geistigen Fähigkeiten und die sonstigen persönlichen Verhältnisse für die Frage der Erheblichkeit des Irrtums belanglos, da die Frage, ob die Tat dem gesunden Volksempfinden entspricht, vom Richter als dem Rechtswalter des Volksempfindens entschieden wird.

Für unsere Arbeit interessiert noch die Frage, ob der Irrtum über das Verbotensein einer Steuerzuwiderhandlung als mit dem gesunden Volksempfinden vereinbar anzusehen ist. Hierzu ist zu sagen, daß mit

[268]) Frenzel (S. 70 71) vertritt die Ansicht daß die vom nationalsozialistischen Strafrecht vertretene Auffassung — Rechtsirrtümer dann als unerheblich zu betrachten wenn sie gegen das gesunde Volksempfinden verstoßen — praktisch zu einer ähnlichen Einschränkung des grundsätzlich als erheblich anerkannten Rechtsirrtums, wie sie durch das Reichsgericht vertreten wird, führen werde, sodaß ein großer Unterschied zwischen beiden Lehren nicht bestehe.

dem heutigen Volksempfinden über Recht und Unrecht die Steuerzuwiderhandlung zweifellos vereinbar ist. Es herrscht heute leider immer noch die Ansicht, daß man das gehaßte Finanzamt und damit den Staat, ohne Unrecht zu tun, hintergehen darf. Ebenso wie das Gesagte den Tatsachen entspricht, ist es aber auch Tatsache, daß dieses Volksempfinden nicht gesund ist. Die gesunde Volksanschauung kann nur dahin gehen, daß dem Staat und damit dem Volk all' das zu geben ist, was zur Existenz beider nötig ist. Wer das wider besseres Wissen nicht tut, tut Unrecht.

Fahrlässig handelt sowohl derjenige, der aus Mangel an pflichtmäßiger Sorgfalt, entweder nicht voraussieht, daß er den Erfolg herbeiführt, oder obwohl er den Erfolg für möglich hält, darauf vertraut, daß er nicht eintreten werde, als auch derjenige, der aus demselben Grunde nicht erkennt, daß er gegen ein Gesetz verstößt oder sonst Unrecht tut. Handelt der Täter bezüglich der Tatbestandsmerkmale vorsätzlich, aber kennt er fahrlässigerweise das Verbotensein der Handlung nicht, dann wird er wegen Fahrlässigkeit bestraft. Damit wird in Zukunft auch im gemeinen Strafrecht, wie bisher schon im Steuerstrafrecht (§ 395 II RAO.) der fahrlässige Rechtsirrtum, die „Rechtsfahrlässigkeit", bestraft.

Diese Ausführungen zeigen, daß zwischen kommendem Strafrecht und Steuerstrafrecht ein Unterschied bezüglich der Erheblichkeit des Verbotsirrtums besteht. Dieser Unterschied ist aber so unbedeutend, daß ohne weiteres das Steuerstrafrecht in dieser Beziehung dem gemeinen Strafrecht angepaßt werden kann. Ein weiterer Unterschied liegt darin, daß das gemeine Strafrecht nur beim Vorliegen von Vorsatz oder Fahrlässigkeit straft,[269]) während das Steuerstrafrecht noch Schuldvermutungen kennt. Für den Fall einer vollständigen Anpassung oder gar eines völligen Aufgehens des Steuerstrafrechts im gemeinen Strafrecht, muß daher geprüft werden, ob die Schuldvermutungen in Wegfall kommen können. Daß diese Schuldvermutungen keine Verletzung des Satzes: „Keine Strafe ohne Schuld" darstellen, ist bereits oben bei Betrachtung der einzelnen Vermutungen dargelegt worden. Von einer Unkultur einer Strafe ohne Verschulden, kann also im Steuerstrafrecht keine Rede sein.[270]) Trotzdem enthalten die Schuldvermutungen, das kann nicht geleugnet werden, wissenschaftlich-dogmatisch keine korrekte Durchführung dieses Grundgedankens, da das Verschulden zur Strafbarkeit nicht ausdrücklich festgestellt zu werden braucht.

---

[269]) Mit Ausnahme der erfolgsqualifizierten Delikte; diese sollen beibehalten werden. Freisler: Amtlicher Entwurf S. 30 (Das Sühnebedürfnis des Volkes muß befriedigt werden).

[270]) Beling: „Unschuld, Schuld, Schuldstufen". S. 15.

Bei strenger Durchführung des Gedankens des Willensstrafrechts kann es für die Schuldvermutungen nur ein Urteil geben: Sie müssen, als den heutigen Auffassungen von Verschulden und Strafe im Kriminalstrafrecht nicht entsprechend, verschwinden.

Es kommt aber hier nicht darauf an, daß das, was uns als „Recht", als der Gerechtigkeit entsprechend, erscheint, restlos durchgeführt wird, gleichgültig, ob es auf Kosten der Brauchbarkeit und Zweckmäßigkeit der gesetzlichen geregelten Materie geht; es muß vielmehr berücksichtigt werden, daß der Zweck der gesamten Gesetzesmaterie keinen Schaden erleidet.[271]) [272]) Nicht die restlose Durchführung einer Idee, sondern die Erreichung des Zwecks, um dessentwillen das Gesetz geschaffen worden ist, ist das Entscheidende. Die Fragestellung soll daher unter voller Berücksichtigung der Besonderheiten der steuerstrafrechtlichen Materie lauten:

Kann es ein wirksames Steuerstrafrecht geben, wenn man die Schuldvermutungen aufhebt?

§ 22: Die Neuordnung des Verschuldens der „Ordnungswidrigkeit" und der sonstigen Vermutungstatbestände.

Um erkennen zu können, ob die Vermutungstatbestände der Verbrauchssteuergesetze heute noch erforderlich sind, betrachten wir am besten einmal die Gründe, die zu ihrer Beibehaltung in einem grundsätzlich auf Vorsatz und Fahrlässigkeit umgestellten Steuerstrafrecht führten. Man traute dem Steuerpflichtigen nie etwas Gutes zu, glaubte vielmehr stets, er werde die Steuer in irgendeiner Form hinterziehen. Einen sogenannten Generaltatbestand, der sämtliche möglichen Zuwiderhandlungen umfaßt, wollte man in der Zeit der unbedigten Herrschaft des Satzes: „nulla poena sine lege" nicht schaffen, man regelte daher alle die Einzelfälle, die man zur Steuerhinterziehung in irgendeiner Form für geeignet hielt, in besonderen Tatbeständen. Es handelt sich ja hierbei in der Regel um technische Einzelheiten, etwa bezüglich der Lagerung der Erzeugnisse, oder der Verpackung derselben, der anderweitigen als im Gesetz vorgesehenen Verwertung, der Anbringung von Ableitungsrohren usw. Alle diese Tatsachen lassen, falls sie vorhanden sind, auf unlautere Machenschaften des Steuerpflichtigen schließen. Wäre ein Verschulden die Voraussetzung der Strafbarkeit gewesen, so hätte die Strafe erst dann eintreten können, wenn man auf Seiten des Betriebsinhabers oder des Betriebsführers evtl. des Arbeiters Vorsatz oder Fahrlässigkeit hätte feststellen können. Wollte man aber dem Einzelnen nach-

[271]) Busch S. 4. v. Hippel II S. 38 A. 6.

[272]) Besonders das Steuerstrafrecht ist ganz vom Zweckgedanken, der auf Erhaltung und Sicherung der öffentlichen Einkunft geht, beherrscht. S. a. O. Mayer: Verwaltungsrecht 3. Aufl. S. 360.

weisen, daß er im Einzelfall eine Steuerzuwiderhandlung begangen habe und daß er sie vorsätzlich begangen habe, dann wäre dazu ein großer Beamtenapparat erforderlich gewesen, der jeweils die Steuerpflichtigen oder die gemäß § 394 RAO. für den Betrieb Verantwortlichen und ihre Betriebe überwacht hätte und nachgeprüft hätte, ob auf Grund z. B. einer verbotswidrigen Aufbewahrung eine Steuerhinterziehung erfolgt sei und ob der Täter vorsätzlich oder fahrlässig diese Steuerhinterziehung herbeigeführt habe. Um auf diesen Überwachungsapparat verzichten zu können, führte man die Hinterziehungs- und Schuldvermutungen ein. Aus dem gleichen Grunde behielt man sie auch bei der grundsätzlichen Umstellung des Steuerstrafrechts auf Vorsatz und Fahrlässigkeit bei. Diese Ansicht wird sowohl in der amtlichen Begründung des § 396 V RAO.[273]) als auch im Schrifttum[274]) als Grund der Aufrechterhaltung der Schuldvermutungen angegeben. So sagt z. B. Hensel:[275]) „Gerade die Zoll- und Verbrauchssteuergesetze können solcher „objektiven Tatbestände" nicht entraten, wenn nicht die jetzt schon sehr stark ausgedehnte Kontrolle des einzelnen Steuerpflichtigen durch Steueraufsicht unerträglich weit gespannt werden soll". Abgesehen von Hensel, der sich für die Beibehaltung der Vermutungstatbestände ausspricht, wird im Schrifttum keine Stellung zu der Frage, ob die Vermutungstatbestände aufrecht erhalten werden sollen, genommen.[276]) Lediglich Becker[277]) spricht sich dafür aus, diese Vermutungstatbestände einzuschränken, da sie überflüssig seien und die Ordnungswidrigkeit nach § 377 RAO. a. F. (413 n. F.) zur Bestrafung sämtlicher strafwürdigen Fälle ausreiche.

Es kann hier dahin gestellt bleiben, ob die Vermutungstatbestände durch § 413 RAO., der selbst eine Schuldvermutung enthält, ersetzt werden können, denn es würde durch diese Ersetzung lediglich eine Schuldvermutung durch eine andere ersetzt werden.[278]) Es handelt sich hier aber nicht lediglich um die Beseitigung der Schuldvermutungen, der Zoll- und Verbrauchssteuergesetze, sondern um die Beseitigung der Schuldvermutungen schlechthin, also auch der Vermutungen des § 413 RAO.

Das führt zu der Frage: Kann die Schuldvermutung des § 413 wegfallen?

Der Grund der Schaffung des § 413 war, „alle Ordnungswidrigkeiten", d. h. alle Verletzungen von Nebenpflichten, die nicht unter andere Tatbestände fallen, zu erfassen und unter Strafe zu stellen. Man verzichtete daher in Übereinstimmung mit der bisherigen Regelung, entsprechend der im Verwaltungsrecht herrschenden Gesetzespraxis, auf die

---

[273]) Entwurf mit Begründung verfassungsgebende Nat.Vers.Akt.-Stck. Nr. 759. Bd. 338, S. 599.

[274]) U. a. Becker A. 9 zu § 359.

[275]) Hensel S. 190.

[276]) Bühler S. 503. Cattien S. 37/38. Mirbt S. 331.

[277]) Becker A. 9 zu § 359.

[278]) s. oben S. 52 ff.

Feststellung des Verschuldens als Voraussetzung der Strafbarkeit. Es ist kein Verzicht auf das Verschulden schlechthin, sondern lediglich ein Verzicht auf die Feststellung des Verschuldens, d. h. das Vorliegen des Verschuldens wird jeweils bis zum Beweis des Gegenteils vermutet. Somit heißt die von uns jetzt zu beantwortende Frage: Kann man auf die Schuldvermutungen verzichten und trotzdem den Aufgaben des § 413 und der Vermutungstatbestände gerecht werden?

Diese Frage können wir, ohne das Steuerstrafrecht in seiner Wirksamkeit zu gefährden, bejahen. An Stelle der heute im § 413 enthaltenen Schuldvermutung sollte u. E. in Zukunft das Vorsatz- und Fahrlässigkeitserfordernis treten. Der neue Paragraph könnte etwa folgendermaßen lauten:

„Wer die, in den Steuergesetzen oder den dazu ergangenen und öffentlich oder den Beteiligten besonders bekanntgemachten Verwaltungsbestimmungen, durch zwingende Gebote oder Verbote auferlegten Pflichten vorsätzlich oder fahrlässig verletzt, wird, sofern durch die Pflichtverletzung eine Gefährdung des Steueraufkommens eingetreten ist, wegen Pflichtwidrigkeit mit ..... bestraft".

Satz 2 des heutigen § 413 kann wegfallen, da im neuen Paragraphen von zwingenden Geboten oder Verboten, also Mußvorschriften, die Rede ist.[279])

Satz 3 kann ebenfalls wegfallen, da bereits jetzt ganz allgemein Verschulden gefordert wird, es also eines Hinweises auf besondere Straf- bezw. Schuldausschließgründe nicht bedarf. Da es sich, auch nach der bisherigen Ansicht, bei § 413 um Zuwiderhandlungen gegen die dem Steuerpflichtigen auferlegten Nebenpflichten handelt, kann man den nicht das Wesen der Sache treffenden Ausdruck „Ordnungswidrigkeit" fallen lassen und an seine Stelle den treffenden Ausdruck „Pflichtwidrigkeit" setzen. Dann fällt auch das Wort „Ordnungsstrafe" weg und kann, da es sich bei § 413 um ein Kriminaldelikt handelt, einfach durch das Wort „Strafe" ersetzt werden.

Abs. 2 § 413 kann bei entsprechender Änderung bestehen bleiben.

Die dem Steuerpflichtigen auferlegten Pflichten umfassen neben der Hauptpflicht, der Steuerpflicht, deren Verletzung durch die Vorschriften über die Steuerhinterziehung im weiteren Sinn geregelt ist, sämtliche anderen sonstigen Nebenpflichten, etwa Buchführungspflicht oder Anzeigepflicht. Ebenso gehört die Befolgung sämtlicher in den Steuergesetzen enthaltenen Gebots- und Verbotsvorschriften zu den Nebenpflichtigen des Steuerpflichtigen. Auf Grund der Neuregelung der Pflichtwidrigkeit läßt sich auch eine Aufhebung der Vermutungstatbestände,

[279]) Ob die bisher mit den §§ 160/161 RAO. gemachten Ausnahmen erhalten bleiben sollen, bedarf einer besonderen Prüfung.

der Zoll- und Verbrauchssteuergesetze erreichen. Man stellt an Stelle der heute in den Verbrauchssteuergesetzen enthaltenen Vermutungstatbestände entsprechende Gebote und Verbote auf. Die Zuwiderhandlungen gegen diese einzelnen Gebots- und Verbotsnormen fallen, da es sich bei ihnen um Verletzungen von Nebenpflichten handelt, unter die Strafbestimmung des § 413 RAO., allerdings unter der Voraussetzung, daß es sich um vorsätzliche oder fahrlässige Verletzungen handelt.

Daß durch die Aufhebung der Schuldvermutungen die Wirksamkeit des Steuerstrafrechts nicht gefährdet wird, sollen die folgenden Ausführungen dartun.

Weitaus die größte Zahl aller Fälle, in denen Steuerzuwiderhandlungen begangen worden sind, werden im Unterwerfungsverfahren durch die Steuerbehörden erledigt.[280]) Daß das Unterwerfungsverfahren sehr summarisch gehandhabt wird, darüber besteht wohl kein Zweifel. Die Steuerbehörde legt, sobald bestimmte Anzeichen für das Vorliegen einer Steuerzuwiderhandlung gegeben ist, dem Täter eine Strafe durch einen von ihr selbst festgesetzten Strafbescheid auf. Die Strafe wird in den meisten Fällen sofort bezahlt; geschieht das nicht, so führt in diesen Fällen in der Regel eine Rückfrage zu einer Beilegung der Angelegenheit. Man gibt dem Täter so die Möglichkeit, diese Angelegenheit ohne öffentliche Verhandlung aus der Welt zu schaffen. Erst wenn der Täter nicht bereit ist, sich dem Strafbescheid zu unterwerfen, wird diese Angelegenheit zur weiteren Verfolgung der Staatsanwaltschaft übergeben. Bei dieser Art der Strafverfolgung und Straffestsetzung spielen solche juristischen Feinheiten, wie sie sich bei der Prüfung der Verschuldensfrage ergeben, keine große Rolle. Die Strafe wird einfach festgesetzt, unabhängig davon, ob im Einzelfall nun ein Verschulden festgestellt werden kann oder ob eine Bestrafung nur auf Grund einer Verschuldensvermutung eintreten kann.

Es handelt sich also nur um eine verhältnismäßig kleine Zahl von Delikten, die den Gerichten zur Entscheidung vorliegen, die sich dann allerdings immer sehr eingehend mit der Klärung der Verschuldensfrage beschäftigten. Würde man die vorgeschlagene Änderung durchführen, so würde das nur für die kleine Zahl der Fälle von Bedeutung sein, die vom Gericht entschieden werden. Denn die Straffestsetzung im Unterwerfungsverfahren würde genau in der gleichen Weise wie bisher gehandhabt werden, d. h. man würde auf die Klärung der Frage des Verschuldens nicht allzuviel Aufmerksamkeit verwenden.

Die Urteilsfindung setzt auch nach geltendem Recht in den Fällen, wo das Verschulden vermutet wird, eine eingehende Beschäftigung des Richters mit den gesamten Fragen, die sich bei der Feststellung des Ver-

---

280) RAO. §§ 440 ff.

schuldens ergeben können, voraus. Denn er muß sowohl nach § 413 RAO. als auch bei den sonstigen Vermutungstatbeständen prüfen, ob nicht ein Schuldausschließungsgrund vorliegt bezw. ob es nicht am Vorsatz überhaupt fehlt. Es bedeutet nun praktisch, was die Arbeitsbelastung anbetrifft, keinen Unterschied, ob der Richter feststellt, es liege kein Schuldausschließungsgrund vor bezw. es spreche nichts dafür, daß der Vorsatz nicht vorhanden sei, oder ob er feststellt, der Täter habe vorsätzlich oder fahrlässig gehandelt. In beiden Fällen muß er alle Möglichkeiten prüfen, um zu einem einwandfreien Ergebnis zu kommen. Der Einwand einer unnötigen Belastung der Behörden durch die vorgeschlagene Neuordnung kann somit nicht erhoben werden.

Die Gefahr, daß durch die Neuregelung weniger strafbare Steuerzuwiderhandlungen erfaßt werden, besteht u. E. nicht oder doch nicht in dem Maße, wie immer befürchtet wird. Auch von seiten der Steuerpraktiker ist uns gegenüber die gleiche Ansicht geäußert worden. Denn es ist ja auf Grund der vorgeschlagenen Neuregelung keineswegs erforderlich, daß der Täter vorsätzlich handelt. Daß beim Steuerdelikt dem Täter der Vorsatz, wenn der Fall nicht ganz einfach liegt, nur außerordentlich schwer nachzuweisen ist, ist bekannt und ergibt sich daraus, daß es sehr schwer ist festzustellen, der Täter habe ein ganz bestimmtes positives Wissen insbesondere die nötige Gesetzeskenntnis gehabt und trotz dieser Kenntnis die Tat begangen. Das wird aber nicht nur bei der Neuregelung so sein, sondern das ist auch heute der Fall. Nicht so schwer wird es dagegen sein, das Vorliegen einer Fahrlässigkeit festzustellen. Die fahrlässigen Pflichtverletzungen werden daher im Vordergrund stehen.

Man wird auch hier zur Beurteilung der Fahrlässigkeit von der Person des Täters ausgehen müssen. Ein fahrlässiges Handeln liegt dann vor, wenn der Täter aus Mangel an pflichtmäßiger Sorgfalt nicht voraussieht, daß er den Erfolg durch seine Handlung herbeiführen kann oder wenn er den Erfolg für möglich hält, aber darauf vertraut, daß er nicht eintreten wird. Ebenso handelt der fahrlässig, der aus Mangel an pflichtmäßiger Sorgfalt nicht voraussieht, daß seine Tat Unrecht ist oder der mit der Möglichkeit rechnet, daß sie ein Unrecht darstellt, der aber darauf vertraut, daß dieses doch nicht der Fall sein werde. Eine Fahrlässigkeit kann also einerseits bezüglich des Erfolges d. h. der Verletzung oder Gefährdung des Steueraufkommens vorliegen. Das ist dann der Fall, wenn der Täter entweder fahrlässig nicht weiß, daß er gegen eine Gebots- oder Verbotsnorm verstößt, oder wenn er weiß, daß er gegen eine Gebots- oder Verbotsnorm verstößt, aber fahrlässig nicht weiß, daß er dadurch das Steueraufkommen verletzt oder gefährdet wird. Andererseits liegt auch dann eine Fahrlässigkeit vor, wenn der Täter sowohl weiß, daß er gegen ein Gebot oder Verbot verstößt, als auch weiß, daß er das Steueraufkommen verletzt oder gefährdet, aber nicht weiß,

daß er Unrecht tut. Uns interessiert nur der erste Fall, denn für den zweiten Fall hat das StGB. eine dahingehende Regelung getroffen, daß der Irrtum über das Unrecht der Tat, gleichgültig, ob er verschuldet oder fahrlässig herbeigeführt ist, nur soweit erheblich ist, als er nicht im Widerspruch mit dem gesunden Volksempfinden steht.

Für die Frage, wann Fahrlässigkeit vorliegt, kommt es darauf an, was man unter pflichtmäßiger Sorgfalt versteht. Zwar kann man nicht generell feststellen, wie weit die pflichtmäßige Sorgfalt geht, denn die Bewertung erfolgt ja nicht nach einem objektiven Maßstab, sondern berücksichtigt stets die persönlichen Kenntnisse und Fähigkeiten des Täters. Man kann aber bestimmte Richtlinien feststellen, nach denen sich eine Abgrenzung der pflichtmäßigen Sorgfalt durchführen läßt. Hierbei ist, da es sich um pflichtmäßige Sorgfalt, also um einen ethisch zu wertenden Begriff handelt, die nationalsozialistische Weltanschauung zu berücksichtigen.

Es ist davon auszugehen, daß heute im Gegensatz zu früher kein Dualismus einzelner — Staat mehr besteht. Der einzelne befindet sich gegenüber dem Staat nicht mehr in einer kämpferischen Abwehrstellung, sondern ist ein Teil der Volksgemeinschaft und steht somit im Staat.[281]) Gerade diese Erkenntnis ist von großer Bedeutung für das Steuerrecht und für dieses nutzbar zu machen. So wie der Staat heute von sich aus höhere Leistungen, sei es nun in wirtschaftlicher oder kultureller Beziehung für den einzelnen, der stets als Teil der Volksgemeinschaft anzusehen ist, erbringt, so fordert er auch vom einzelnen für die Volksgemeinschaft und damit für sich selbst einen erhöhten Einsatz und erhöhte Leistungen, sei es im Heer, im Arbeitsdienst, in der Jugenderziehung oder im Arbeitsverhältnis. Diese erhöhte Leistungs- und Aufopferungspflicht, die den einzelnen im Dritten Reich trifft, ist auch für das Steuerstrafrecht von Bedeutung. Auch hier muß der einzelne im Interesse der Gemeinschaft entsprechend seiner Veranlagung und seinen Verhältnissen alles dazu tun, um das Steueraufkommen, das von ihm erwartet wird, auch aufzubringen,[282]) zumal ihm das Dritte Reich die Garantie dafür bietet, daß seine Steuern nur in seinem eigenen Interesse verwertet werden.

Schon vor der Schaffung des Dritten Reichs wirkte in der Hauptsache das Reichsgericht durch seine grundlegende Rechtsprechung darauf hin, daß dem einzelnen neben der selbstverständlichen Pflicht, die veranlagten Steuern zu zahlen, Pflichten auferlegt wurden, wie man es in einem Staate, in dem die Freiheit des einzelnen über allem stand, nicht für möglich gehalten hätte. Es sei hier nur noch einmal auf die im

---

281) Rath: Finanzwissenschaft und Finanzrecht. D.R. 1935 S. 240.

282) Reinhardt DStZ. 1935 S. 6, 1936 S. 91. Becker Z.Ak.f.D.Recht 1936 S. 211 ff. (214).

Rahmen des § 395 I ausgesprochene Erkundigungspflicht bei Zweifeln und die Pflicht, sich über alle einschlägigen Bestimmungen zu informieren, hingewiesen.

Auf diese schon früher auferlegten Pflichten können und wollen wir heute nicht verzichten. Es würde nur der heute auf allen Lebensgebieten befolgten Tendenz entsprechen, wenn man sogar noch eine Verschärfung der Pflichten herbeiführen würde. „Die Pflicht geht voran",[283]) das ist der erste Leitsatz für uns.

Bevor wir prüfen, wann eine Verletzung der Sorgfaltspflicht vorliegt, soll zunächst dargelegt werden, welche Möglichkeiten sich dem einzelnen bieten, um von den Steuergesetzen Kenntnis zu erlangen.

Im Dritten Reich sind die Steuergesetze vereinfacht, neu gefaßt und übersichtlich gestaltet worden, so ist z. B. die Kraftfahrzeugsteuer, die Mineralwasser- und Schaumweinsteuer weggefallen, die Krisen- und Lohnsteuer ist in die Einkommensteuer eingebaut worden, die Bürgersteuer ist einheitlich für das ganze Reich geregelt worden und fast alle anderen Steuergesetze haben eine neue Fassung bekommen. Da die Zahl der für den einzelnen beachtlichen Steuergesetze verringert worden ist, da ferner die Neufassungen der Gesetze zum Teil außerordentlich klar sind, ist dem einzelnen die Selbstinformation über die für ihn in Frage kommenden Gesetze gegenüber früher bedeutend erleichtert worden.

Es wird heute vom Staat außerdem alles getan, um das Volk über die Regierungsmaßnahmen auf dem laufenden zu halten. Das trifft auch bezüglich der Steuergesetze zu, es sind daher stets ausführliche Durchführungsbestimmungen zu den einzelnen Gesetzen erlassen worden. Außerdem sind, wenn es sich um Selbstveranlagung von Steuern handelte, stets ausführliche Veranlagungsrichtlinien herausgegeben worden. Der Staat hat dafür Sorge getragen, daß sowohl die Gesetze wie auch die Durchführungsbestimmungen nicht nur in den Gesetz- und Verordnungsblättern der Behörden, sondern daß sie auch in Zeitungen und Zeitschriften bekanntgemacht wurden. Da heute jeder Steuerpflichtige irgendeine Zeitung oder Zeitschrift liest, so müßte damit — natürlich vorausgesetzt, daß er die erschienenen Artikel liest — schon die Gewähr gegeben sein, daß die Vorschriften allgemein bekannt würden. Außer den Texten der Gesetze und Verordnungen sind seitens der Zeitungen und Zeitschriften immer Besprechungen vorgenommen worden, die auch zur Aufklärung dienen sollten und gedient haben.

Weiterhin muß berücksichtigt werden, daß durch die Einbehaltung der Einkommen-, Lohn- und Bürgersteuer durch den Arbeitgeber der einzelne Arbeitnehmer mit der Steuerbehörde überhaupt nicht in Be-

---

[283]) S. Becker a. a. O. Anm. 1 vorige Seite

rührung kommt. Lediglich der Unternehmer, der Geschäftsmann und derjenige, der einen selbständigen Beruf ausübt, oder Eigentümer von Grundbesitz ist, zahlt noch direkt an die Steuerbehörde Steuern. Als Täter für die Steuerdelikte kommt allein dieser, bei weitem kleinste Teil der Gesamtsteuerpflichtigen in Betracht. Diese Personengruppen werden in der Regel durch ihre besondere Stellung eine gewisse Erfahrung in Steuerangelegenheiten haben und man kann auf Grund dieser besonderen Kenntnisse verlangen, daß sie ihren Pflichten sorgfältiger nachkommen, als es vielleicht der einfache Arbeiter könnte, wenn er die Steuern direkt zahlen müßte. Jeder dieser Steuerpflichtigen ist heute irgendeinem Berufsverband angeschlossen. Die Berufsverbände betreuen ihre Mitglieder auch in Steuerangelegenheiten, wenn die Mitglieder sich nur darum bemühen. Die Berufsverbände geben im Verein mit den Fachzeitschriften jeweils die nötige Aufklärung über die ihre Berufsgruppe besonders interessierenden Fragen und tragen so wesentlich zur Klarstellung von Zweifeln bei. Sie sind außerdem bei Zweifelsfällen in der Lage, den Auskunftssuchenden an die richtige Auskunftsstelle zu weisen. Jeder größere Unternehmer ist heute in der Lage, ein steuerrechtliches Nachrichtenblatt zu halten, das ihn schnell und billig über alle Änderungen unterrichtet und auf alle Zweifelsfälle hinweist und auch in der Regel für den auskunftssuchenden Leser Auskünfte von Steuerfachleuten zur Verfügung stellt. Nicht zuletzt sei auch auf die Steuerberater hingewiesen, die es jedem ermöglichen, die erforderliche Auskunft bei ihnen einzuholen.

Bei Berücksichtigung all' dieser Umstände dürfte es heute kaum noch denkbar sein, daß ein Steuerpflichtiger ohne sein Verschulden eine Gebots- oder Verbotsnorm nicht kennt bezw. daß er nicht weiß, daß sein Fall unter die Norm fällt, d. h. daß er sich der Pflichtwidrigkeit seiner Handlungsweise nicht bewußt ist. Ist er sich der Pflichtwidrigkeit seines Tuns bewußt, und handelt er trotzdem, dann handelt er vorsätzlich. Ist er sich der Pflichtwidrigkeit nicht bewußt, dann wird in aller Regel ein Außerachtlassen der pflichtmäßigen Sorgfalt vorliegen, d. h. der Täter hat in diesen Fällen fahrlässig gehandelt. Man kann bei der großen Anzahl von Möglichkeiten, die sich dem einzelnen zur Unterrichtung über diese Steuerfragen bieten, von ihm verlangen, daß er sich über die ihn betreffenden Steuergesetze informiert und auch die Zweifelsfragen, die sich für ihn ergeben, aufzuklären sucht. Welche der vielen Möglichkeiten er wählt, kann ihm selbst überlassen bleiben; nur muß er eben eine Möglichkeit wählen und nicht die Angelegenheit laufen lassen wie sie läuft. Ebensogut wie heute jeder Verkehrsteilnehmer die Verkehrsregeln kennen muß, widrigenfalls er unweigerlich bestraft wird, so kann man auch verlangen, daß der Steuerzahler die Pflichten kennt, die ihm die Steuergesetze auferlegen. Es muß für den Steuerpflichtigen eine Selbstver-

ständlichkeit sein, sich um seine Pflichten zu kümmern und sie zu erfüllen.[284]) Sollte diese staatsbürgerliche Selbstverständlichkeit noch nicht jedem selbstverständlich sein, dann haben entsprechende Urteile dafür zu sorgen, daß sie jedem zur Selbstverständlichkeit wird.

Wie bereits festgestellt, wird in der Regel bei Unkenntnis der Gebots- oder Verbotsnormen Fahrlässigkeit vorliegen. Straffrei sind also nur die Fälle, in denen der Täter trotz Anwendung der pflichtmäßigen Sorgfalt die Pflichtwidrigkeit seiner Handlung nicht erkennen konnte. Diese Fälle dürften aber selbst bei vollkommener Berücksichtigung der Fähigkeiten der Einzelperson bei der Auslegung des Begriffs der pflichtmäßigen Sorgfalt, gemäß den oben entwickelten Gedankengängen, außerordentlich selten sein. Diese Fälle können aber, auch ohne daß dadurch der Wirksamkeit des Steuerstrafrechts Abbruch getan wird, straflos bleiben. Bezüglich des Ausschlusses des Verschuldens, d. h. hier in der Hauptsache der Fahrlässigkeit, gilt das bereits oben S. 33 Gesagte; d. h. ein Irrtum über Tatbestandsmerkmale ist stets erheblich, ein Irrtum über das Unrecht der Tat ist nur dann erheblich, wenn er nicht der gesunden Volksanschauung über Recht und Unrecht widerspricht. Bereits oben ist festgestellt, daß die gesunde Volksanschauung eine Pflichtverletzung stets als „Unrecht" ansehen wird. Daher kann sich der Täter, dem bekannt war, daß er gegen eine Gebots- oder Verbotsnorm verstieß, nicht darauf berufen, er habe nicht gewußt, daß er Unrecht tue. Diese Darlegungen haben u. E. gezeigt, daß die von uns vorgeschlagene Änderung des § 413 und der Vermutungstatbestände der Verbrauchssteuergesetze nicht zu einer Verminderung der Wirksamkeit des Steuerstrafrechts führt.

§ 23: Die Folgen, die sich aus der Neuregelung des Verschuldenserfordernisses des § 413 RAO. für das übrige Steuerstrafrecht ergeben.

Wenn man den § 413 und die Paragraphen der Vermutungstatbestände der Verbrauchssteuergesetze entsprechend dem von uns gemachten Vorschlag neuordnet, so entfällt die Grundlage des § 393 RAO.[285]) Denn § 393 setzt für seine Anwendbarkeit geradezu voraus, daß es sich um einen Tatbestand handelt, der strafbar ist, ohne daß ein Verschulden festgestellt zu werden braucht. Damit wäre die einzige Bestimmung, die die Strafbarkeit der juristischen Personen und Personenverbände für das Steuerstrafrecht bejaht, inhaltslos geworden.

---

[284]) Ähnlich Becker, Zeitschr. d. Akad. f. D. Recht 1936 S. 214.
[285]) Becker A. 1 zu § 357.

Kann auf diese Bestimmung verzichtet werden ?

Es sei hier zunächst darauf hingewiesen, daß der Wegfall des § 393 für das heutige Steuerstrafrecht keine große praktische Bedeutung haben würde. Denn es war bisher nur eine sehr geringe Anzahl von Fällen, für die § 393 praktisch wurde, da es sich ja stets um einen Tatbestand handeln mußte, bei dem nicht das Verschulden einer natürlichen Person festgestellt zu werden brauchte.

Einen gewissen Ersatz für den Fortfall des § 393 RAO. würde auch der § 416 RAO. bieten. Hiernach würde der Vertretene, d. h. auf die juristische Person oder Personenvereinigung, unter den im § 416 genannten Bedingungen, für die Geldstrafen und Kosten haften. Diese Haftung hat aber nicht die gleiche Wirkung, wie sie der § 393 hatte. Denn nach § 417 kann der Vertretene erst dann in Anspruch genommen werden, wenn die Strafe und Kosten vom Schuldigen nicht beigetrieben werden können. Außerdem würde, da die Strafe nach den persönlichen Verhältnissen des Verurteilten bemessen wird, die Strafe nie so hoch ausfallen, wie wenn die juristische Person selbst bestraft würde. Der wichtigste Grund, weshalb § 416 zum Ersatz des § 393 nicht ausreicht, liegt darin, daß der § 416 voraussetzt, daß ein Schuldiger vorhanden und bestraft ist. In allen Fällen, in denen der Schuldige sich nicht feststellen läßt, und das wird in den Betrieben von juristischen Personen gerade sehr oft der Fall sein, kann § 416 nicht zur Anwendung kommen. Wir müssen also feststellen, daß § 416 nicht im entferntesten dazu ausreicht, den § 393 zu ersetzen.

In den Fällen, wo sich eine natürliche Person als Täter feststellen läßt, würde die juristische Person lediglich nach § 416/417 haften, nicht aber bestraft werden.

In all' den Fällen, in denen aber keine natürliche Person als Täter festgestellt werden kann, wird die juristische Person nicht nur straffrei ausgehen, sondern nicht einmal zur Haftung herangezogen werden können.

Diese Regelung der Strafbarkeit der juristischen Person kann nicht befriedigen. Wie Busch in seinem Werk: „Grundfragen der strafrechtlichen Verantwortlichkeit der Verbände" nachgewiesen hat, entspricht die Bestrafung der juristischen Personen nicht nur der Zweckmäßigkeit, sondern auch der Gerechtigkeit.[286]) Letzteres muß insbesondere beim Steuerrecht betont werden, denn es kann der Steuermoral nicht förderlich sein, daß der kleine Steuerzahler bestraft wird, wenn er eine Steuerhinterziehung begeht, während die juristische Person straffrei ausgeht, selbst wenn Millionenbeträge hinterzogen werden, sei es nun, daß sich keine natürliche

[286]) Busch a. a. O. S. 89 ff., 153 ff. (184).

Person als Täter feststellen läßt, oder sei es, daß der Schuldige vor der Rechtskraft des Urteils stirbt, etwa sich erschießt, wie das bei Zusammenbrüchen in der Wirtschaft, bei denen auch regelmäßig Steuern hinterzogen worden sind, oft genug vorkommt.

Es ist also geradezu für ein gerechtes Steuerstrafrecht eine Notwendigkeit, die juristische Personen zu bestrafen. Dieser Erkenntnis muß der Gesetzgeber entsprechen und eine Bestimmung über die Strafbarkeit der juristischen Personen in die RAO. aufnehmen. Hierbei kann nicht auf ein Verschulden der juristischen Personen abgestellt werden, denn es dürfte einwandfrei geklärt sein, daß juristische Personen weder delikts- noch schuldfähig sind,[287]) was aber nicht hindert, daß sie strafbar sind. Näher kann auf diesen Fragenkomplex der Deliktsfähigkeit der juristischen Personen nicht eingegangen werden, denn wir prüfen die Frage der Strafbarkeit der juristischen Personen nicht um ihrer selbst willen, sondern wir stellen nur fest, daß die Strafbarkeit der juristischen Personen für das Steuerstrafrecht zweckmäßig, ja sogar unentbehrlich ist.

Wir müssen daher eine Bestimmung schaffen, die die Strafbarkeit der juristischen Personen für das Steuerstrafrecht in allen Fällen, in denen in ihren Betrieben Steuerzuwiderhandlungen begangen werden, festsetzt. Nur so erreichen wir eine gerechte Behandlung der natürlichen und juristischen Personen. Daß dabei die juristische Person, da die Strafe bei ihr nicht vom Verschulden abhängig gemacht werden kann, — also auch Fälle denkbar sind, wo man, falls natürliche Personen an Stelle der juristischen ständen, keine Strafe eintreten lassen würde, da es am Verschulden fehlt, — etwas schlechter gestellt werden als die natürlichen Personen, darf nicht die Aufstellung einer entsprechenden Gesetzesbestimmung hindern.[288])

Die Tatsache, daß § 414 selbst den gutgläubigen Eigentümer, d. h. denjenigen, den bezüglich der Steuerzuwiderhandlung und auch bezüglich Erwerbers der gehehlten Sache kein Verschulden trifft, haftbar macht, ist bereits vom Reichsgericht[289]) und von Becker[290]) als übertriebene Sicherung des Fiskus' gegenüber dem gutgläubigen Eigentümer oder Besitzer bezeichnet worden. Die Haftung des Eigentümers oder Besitzers für die Tat eines Dritten sollte daher in Zukunft auf Fälle, in denen ihn ein Verschulden trifft, beschränkt werden, sei es nun ein Verschulden bei Begehung der Steuerzuwiderhandlung oder sei es ein Verschulden beim Erwerb des Gegenstandes, z. B. daß er wußte oder fahrlässig nicht

[287]) s. oben § 13.
[288]) Busch a. a. O., S. 182.
[289]) RG. 62, 49 (52).
[290]) Becker A. 1 zu § 379.

wußte, daß bezüglich dieses Gegenstandes eine Steuerzuwiderhandlung vorlag.

Die Haftung nach § 416 II dagegen kann ohne Bedenken, so wie sie heute ist, bestehen bleiben. Nach § 416 I tritt vielleicht bisweilen eine Haftung ohne Verschulden ein. Auch in Abs. 1 sollte man eine Schuldvermutung aufstellen und den Entlastungsbeweis zulassen. Die Ermöglichung eines Entlastungsbeweises beim Vorliegen des Nichtverschuldens auf seiten des Vertretenen birgt keine Gefahr für das Steuerstrafrecht in sich. Bei den oben gemachten Ausführungen über das Vorliegen einer Fahrlässigkeit ist wiederholt darauf hingewiesen worden, daß die heute an den einzelnen gestellten Anforderungen gegenüber früher erhöht sind. Es dürfte in den meisten Fällen ein Verschulden, d. h. in der Regel Fahrlässigkeit vorliegen. Es wird also praktisch in den wenigsten Fällen ein Entlastungsbeweis gelingen, was zu einer Bestrafung des Angeschuldigten führen würde. Bei Berücksichtigung dieser Tatsachen besteht u. E. kein Grund, die Schuldvermutung nicht aufzustellen und den Entlastungsbeweis nicht zuzulassen.

Würde man den neuen Paragraphen 413 entsprechend der oben vorgeschlagenen Fassung schaffen, dann wäre die bisher als Notbehelf angesehene „Ordnungswidrigkeit" nunmehr als „Pflichtwidrigkeit" ein Delikt, das ebenso wie die anderen steuerstrafrechtlichen Delikte, auf der Feststellung von Verschulden fußend, würdig neben den anderen Delikten bestehen könnte. So wie die §§ 396 und 402 die vorsätzliche und fahrlässige Verletzung der Hauptpflicht des Steuerrechts, die Steuerpflicht, mit Strafe ahnden, so würde § 413 die vorsätzliche und fahrlässige Verletzung der Nebenpflichten, die dem Steuerpflichtigen auferlegt sind, ahnden. Entsprechend der heute üblichen Abwendung vom allzusehr spezialisierten Tatbestand zu einem weiter gefaßten Tatbestand hin, könnten die in den §§ 406, 407, 408, 409 enthaltenen unter Strafe gestellten Pflichtwidrigkeiten als selbständige Paragraphen aufgehoben werden, da die ihnen zu Grunde liegenden Gebote oder Verbote unter den § 413 fallen würden. Bei diesen unter § 413 fallenden Geboten und Verboten, insbesondere den der Verbrauchssteuergesetze, kann ein Verweis angefügt werden, wonach Zuwiderhandlungen gemäß § 413 bestraft werden.

Der Strafrahmen des § 413 müßte entsprechend weit gefaßt werden, um eine wirksame Verfolgung zu gewährleisten. Für den Fall, daß es sich um eine grobe, das Volksganze schädigende Pflichtverletzung handelt, müßte die Möglichkeit gegeben sein, Gefängnisstrafe zu verhängen.

Nachdem die sich aus der vorgeschlagenen Neufassung des § 413 ergebenden Änderungen betrachtet worden sind, soll nunmehr als Schluß dieser Arbeit die Möglichkeit der Eingliederung des Steuerstrafrechts ins gemeine Strafrecht erörtert werden.

§ 24: Soll das Steuerstrafrecht in das StGB. eingeordnet werden?

Daß diese Frage nicht nur den Gesetzgeber, sondern auch die Öffentlichkeit bewegt, zeigt eine Notiz in der Deutschen Justiz, die einen Artikel aus einer Tageszeitung auszugsweise wiedergibt.[291])

Die Entwürfe enthalten keine positiven Anhaltspunkte für diese Frage. Der Entwurf der amtlichen Kommission schlägt lediglich vor, den Steuerstreik in das StGB. zu übernehmen.[292]) Lediglich Strauß (S. 36) und Rietzsch (S. 74) vertreten, wie bereits festgestellt, die Ansicht, daß die Steuerhinterziehung als kriminelles Delikt in das StGB. aufgenommen werden müßte.

Wie wir im Laufe unserer Erörterungen festgestellt haben, handelt es sich bei *allen* Steuerdelikten um kriminelle Delikte. Insoweit besteht also kein Hindernis, das gesamte Steuerstrafrecht in das gemeine Strafrecht aufzunehmen.

Die völlige Übernahme des Steuerstrafrechts in das gemeine Strafrecht dürfte die Gewähr dafür bieten, daß die Auffassung, das Steuerdelikt sei das Delikt des „feinen Mannes" nunmehr endgültig ihr Ende findet. Jeder Volksgenosse würde nunmehr auf Grund der Stellung der Steuerdelikte im StGB. wissen, daß es dem Staat um die Verfolgung dieser Delikte ernst ist, und daß eine Verletzung dieser Delikte die gleichen Folgen nach sich zieht, wie die Verletzung anderer im StGB. enthaltenen Delikte. Die Übernahme bietet den Vorteil, daß dann, falls sie bei den anderen Nebengesetzen ebenso gehandhabt wird, das gesamte kriminelle Unrecht einheitlich im StGB. enthalten ist.

Diese großen Vorteile, die die Übernahme in das StGB. bietet, dürfen aber nicht dazu führen, die Nachteile der Übernahme zu übersehen. Das Steuerstrafrecht enthält auch heute noch eine Reihe von Sonderregelungen; erwähnt sei nur die verschiedenartige Bestrafung des Versuchs, der Begünstigung, die Strafbarkeit der juristischen Personen, die Haftung für Dritte usw. Daß man auf diese Bestimmung im Interesse einer wirksamen Durchführung des Steuerstrafrechts nicht verzichten möchte, ist, solange die Steuermoral nicht besser wird, verständlich. Ebenso offensichtlich ist aber die Unmöglichkeit, alle diese Bestimmungen in das StGB. zu übernehmen, da sonst das StGB. mit einer Reihe von Sondervorschriften, die im Gegensatz zum Allgemeinen Teil des StGB. stehen würden, belastet würde, die seine Brauchbarkeit von vornherein

---

[291]) D.J. 1934 S. 492 aus „Schlesische Volkszeitung" v. 31. 3. 34.
[292]) Amtlicher Entwurf, besonderer Teil, I. Lesung S. 164.

bedeutend herabsetzen würden. Da auch das Strafverfahren gesondert bleiben wird — man kann im Interesse einer schnellen reibungslosen Verfolgung nicht auf das Unterwerfungsverfahren verzichten — wären auch hierfür wieder besondere Hinweise erforderlich, die feststellen müßten, inwieweit auf die steuerstrafrechtlichen Paragraphen des StGB. das Steuerstrafverfahren bezw. die Strafprozeßordnung anwendbar wäre. Auch diese notwendigen gesetzlichen Hinweise würden die Übersichtlichkeit und Verständlichkeit des StGB. stark herabsetzen. Eine vollkommene Übernahme des gesamten Steuerstrafrechts in das StGB. ist daher u. E. unmöglich.

Es bleibt noch die Möglichkeit einer Trennung des Steuerstrafrechts, d. h. man nimmt die wirklichen kriminellen Straftatbestände in das StGB. herüber, während man die Vorschriften des sogenannten allgemeinen Teils bezw. der Haftung für Dritte u. ähnliches im gesonderten Steuerstrafrecht beläßt. Soll man aber das Steuerstrafrecht jetzt wieder zerreißen, nachdem man 1918 nach vielen Jahrhunderten endlich ein einheitliches und übersichtlich geordnetes Steuerstrafrecht geschaffen hatte? Nein, nur im Interesse eines einheitlichen gesonderten StGB.'s willen sollte man einen mühsam errungenen Fortschritt nicht rückgängig machen. Eine Zerreißung des Steuerstrafrechts kommt daher u. E. nicht in Frage;[293]) denn auch hier wären innerhalb des StGB. wieder eine Reihe von Sondervorschriften nötig, die die besondere Stellung der Straftatbestände zum StGB. und dem besonders geregelten Steuerstrafrecht klären müßten, da sonst eine richtige Anwendung nicht gewährleistet wäre. Der größte Nachteil würde aber für das Steuerstrafrecht darin liegen, daß die geschlossene, erschöpfende Regelung in einem Gesetz wieder verloren gehen würde. Der Nachteil dieser teilweisen Aufnahme des Steuerstrafrechts in das gemeine Strafrecht würde daher größer sein als der Vorteil.

Eine weitere Möglichkeit der Verbindung der Nebengesetze mit dem StGB. ist nach Grau[294]) folgende: Der strafrechtliche Tatbestand bleibt im Nebengesetz, enthält aber keine selbständige Strafdrohung mehr, sondern lediglich einen Verweis, der dahingehend lautet: die Bestrafung erfolgt nach § X StGB. In dem betreffenden StGB.-Paragraphen müßte dann eine Strafe für das Steuerdelikt angedroht werden. Bei dieser Möglichkeit würde einmal die Einheit des Steuerstrafrechts gewahrt. Andererseits würde durch den Verweis auf das gemeine Strafrecht die enge Verbindung des Steuerstrafrechts mit diesem hergestellt. Hierdurch würde der kriminelle Charakter des Steuerstrafrechts eindeutig festgestellt. Auch diese Regelung bietet aber große Schwierigkeiten, denn jeder, der das

---

[293]) Damit ist die von Grau DStr. 1936 S. 211 ff. (224) vertretene Ansicht, die Lösung könne durch Herübernahme der wirklich kriminellen Tatbestände in das StGB. gefunden werden, abgelehnt.

[294]) Grau a. a. O., S. 224.

Gesetz anwenden will, muß zwei Gesetzbücher aufschlagen und aus beiden die entsprechenden Bestimmungen entnehmen. Das wird in der Praxis zu großen Schwierigkeiten führen. Für den Laien erschwert diese Regelung das Lesen der Gesetzbücher ungeheuer, wenn es ihm nicht ganz unmöglich gemacht wird. Im Interesse einer volksnahen Gesetzgebung kann diesem Vorschlag nicht zugestimmt werden. Auch die einheitliche Behandlung des Steuerstrafrechts fördert dieser Vorschlag nicht, denn die Herausnahme der Strafdrohungen führt dazu, daß die Schwere der Strafe, die sich in der Strafanordnung zeigt, dem Leser infolge des Verweises nicht zum Bewußtsein kommt und daher ein großer Teil der präventiven Wirkung der Strafe verloren geht. Ob diese Regelung für das StGB. förderlich ist, kann dahingestellt bleiben, muß aber bezweifelt werden. Durch die Aufnahme der Strafdrohung verliert das StGB. seinen Charakter als Strafgesetzbuch und stellt, was die Straftatbestände der Nebengesetze betrifft, lediglich eine Anhäufung von Strafdrohungen dar. Auch diese Regelung dürfte für das Steuerstrafrecht nicht zu empfehlen sein.

Die Lösung dieser Frage kann u. E. für das Steuerstrafrecht am besten dadurch erreicht werden, daß man im StGB. eine Blankettbestimmung schafft, die das Steuerstrafrecht als Ganzes dem kriminellen Unrecht, d. h. dem StGB. ein- bezw. angliedert. Grau (S. 224) lehnt aus Gründen der Übersichtlichkeit die Schaffung von Blankettgesetzen zur Aufnahme von Nebengesetzen in das StGB. ab. Eine gewisse Unübersichtlichkeit entsteht, aber sie ist bei weitem nicht so groß, wie bei den bisher erörterten Möglichkeiten. Da das Steuerstrafrecht in irgendeiner Form mit dem gemeinen Strafrecht in Verbindung gebracht werden soll und muß, dürfte diese letzte Möglichkeit die praktisch beste sein. Damit ist nicht gesagt, daß für alle strafrechtlichen Nebengesetze diese Methode der Eingliederung gewählt werden muß. Für den Fall einer Aufnahme einer solchen Blankettbestimmung in das StGB., muß die Eingliederung in eine dem geschützten Rechtsgut entsprechenden Deliktsgruppe vorgenommen werden. Da durch die Unterbringung der Delikte in einer bestimmten Gruppe (Volk, Staat, Bewegung usw.) zugleich eine Wertung dieser Delikte vorgenommen wird, ist es wichtig und im Interesse der steuerrechtlichen Delikte, daß sie in der ihrem Wesen entsprechenden Gruppe aufgenommen werden. Nach dem Bericht Freislers[295]) über die Ergebnisse der zweiten Lesung des besonderen Teils des kommenden Strafrechts, würde das Steuerstrafrecht unter die zweite Gruppe: „Schutz des Volksguts" fallen; und zwar würde der dritte Teil der Gruppe, der die Angriffe auf die Wirtschaft und die Angriffe auf das Volksgut im engeren Sinne umfaßt, der richtige Platz für die Blankettbestimmung sein.

[295]) Freisler, Entwurf d. amtlichen Kommission. Bes. Teil, 2. Aufl. S. 13 ff. (S. 33).

Hierdurch würde eindeutig festgestellt, daß die Steuerzuwiderhandlungen kriminelles Unrecht sind und den gleichen Schutz genießen wie die sonstigen im StGB. geschützten Rechtsgüter. Außerdem bliebe die Geschlossenheit des Steuerstrafrechts erhalten und damit auch hier die Leitgedanken jeglicher Gesetzestechnik, Übersichtlichkeit und Klarheit im Interesse des Gesetzes und des Volkes, für das das Gesetz gilt, gewahrt.

Lebenslauf.

Am 18. Oktober 1913 wurde ich als Sohn des Volksschullehrers Karl Breitbarth und seiner Ehefrau Emma geb. Herwig in Nordhausen a/Harz geboren. Ich besuchte das Reformrealgymnasium in Mühlhausen i/Thür. und bestand im März 1932 die Reifeprüfung. Vom Sommersemester 1932 ab studierte ich an den Universitäten Würzburg, München und Halle. Am 24. August 1935 bestand ich am Oberlandesgericht Naumburg (Saale) die erste juristische Staatsprüfung und wurde am 30. Oktober 1935 zum Gerichtsreferendar ernannt. Das Rigorosum bestand ich am 30. November 1936.

Herrn Professor Dr. Schwinge bin ich für die Anregung zu dieser Arbeit und Herrn Professor Dr. Wegner für die wohlwollende und anerkennende Unterstützung zu besonderem Dank verpflichtet.

Walter Breitbarth.